



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

Βρυξέλλες, 09.02.2004  
C(2004)434

**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**

**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**

1. Στις 11 Νοεμβρίου 1998, η Επιτροπή εξέδωσε ανακοίνωση σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων<sup>1</sup> (στο εξής «ανακοίνωση»). Η ανακοίνωση αυτή αποτελεί συνέχεια στη δέσμευση της Επιτροπής κατά την έκδοση εκ μέρους του Συμβουλίου ενός κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων<sup>2</sup> της 1ης Δεκεμβρίου 1997. Ο εν λόγω κώδικας δεοντολογίας στοχεύει στη θέσπιση μιας προαιρετικής και συντονισμένης δράσης των κρατών μελών ενόψει της καταπολέμησης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η ανακοίνωση εντάσσεται επίσης στον ευρύτερο στόχο της διασαφήνισης και ενίσχυσης της εφαρμογής των κανόνων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων ενόψει της μείωσης των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, ιδίως στο πλαίσιο της ολοκλήρωσης της ενιαίας αγοράς και της υλοποίησης της οικονομικής και νομισματικής Ένωσης.
2. Στην παράγραφο 37 της ανακοίνωσης, η Επιτροπή δήλωσε ότι θα προβεί αφενός «στην εξέταση των σχεδίων φορολογικών ενισχύσεων που θα της κοινοποιηθούν και των φορολογικών ενισχύσεων που έχουν τεθεί παράνομα σε εφαρμογή στα κράτη μέλη» και αφετέρου, στην επανεξέταση των υφιστάμενων καθεστώτων. Η παρούσα έκθεση στοχεύει στο να συντάξει αναλυτικό κατάλογο όλων των περιπτώσεων φορολογικών ενισχύσεων που εξετάστηκαν από την Επιτροπή από τη δημοσίευση της ανακοίνωσης. Επικεντρώνεται ιδίως στις περιπτώσεις φορολογικών ενισχύσεων για τις οποίες η Επιτροπή ξεκίνησε έρευνες το 2001 παράλληλα με τις εργασίες του κώδικα δεοντολογίας, καθώς και στις περιπτώσεις που προβάλλουν καλύτερα τις αρχές που αναπτύχθηκαν στην ανακοίνωση.
3. Η ανακοίνωση της Επιτροπής δεν αποτελεί ένα νέο πλαίσιο για την εξέταση των φορολογικών ενισχύσεων, στον βαθμό που δεν προβλέπει αλλαγή πρακτικής της Επιτροπής όσον αφορά την εκτίμηση του συμβιβάσιμου των ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα. Βασίζεται ευρέως στη νομολογία του Δικαστηρίου και του Πρωτοδικείου και στοχεύει να επιφέρει διασαφηνίσεις ως προς την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης ΕΚ στα φορολογικά μέτρα. Το σημείο αυτό επιβεβαιώθηκε εξάλλου από το Πρωτοδικείο<sup>3</sup>. Η ανακοίνωση συνέβαλε κατά τον τρόπο αυτό αισθητά στην ανάπτυξη της διαφάνειας της εφαρμογής των κανόνων σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα.

---

<sup>1</sup> ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σ. 3.

<sup>2</sup> ΕΕ C 2 της 6.1. 1998, σ. 1.

<sup>3</sup> Απόφαση του Πρωτοδικείου της 23<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002 Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya κατά Επιτροπής, συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-269/99, T-271/99 και T-272/99, Συλλογή της νομολογίας 2002 σελίδα II-0421, σημείο 79.

4. Αρχικά, η Επιτροπή έπρεπε να επανεξετάσει την εφαρμογή της ανακοίνωσης δύο έτη μετά τη δημοσίευσή της.<sup>4</sup> Όσον αφορά τον σχετικά περιορισμένο αριθμό των περιπτώσεων φορολογικών ενισχύσεων μέχρι το 2001, η Επιτροπή θεώρησε προτιμότερο να διαθέτει μεγαλύτερη εμπειρία προτού προβεί σε οποιοδήποτε απολογισμό. Η Επιτροπή διαθέτει στο εξής επαρκή εμπειρία για να είναι σε θέση να προβεί σε έναν πρώτο απολογισμό της εφαρμογής της ανακοίνωσης. Ο απολογισμός αυτός θα διαρθρωθεί γύρω από τρεις άξονες :

- την ανακοίνωση ως μέσο υποστήριξης της δράσης της Επιτροπής στον τομέα των ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα·
- τις σχέσεις μεταξύ του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων και της καταπολέμησης της επιζήμιας φορολογίας·
- τέλος, την εφαρμογή των αρχών που προβλέπονται στην ανακοίνωση -και που κατ' αρχήν δεν αφορούν παρά τα μέτρα που εμπίπτουν στην άμεση φορολογία, στα μέτρα που εμπίπτουν στην έμμεση φορολογία.

**1. Η ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΩΣ ΜΕΣΟ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ**

5. Η ανακοίνωση χρησίμευσε ως μέτρο υποστήριξης για την ανάλυση πολλών περιπτώσεων φορολογικών ενισχύσεων και αποδείχθηκε κατάλληλη στον βαθμό που οι αρχές τις οποίες προβλέπει μπόρεσαν να εφαρμοστούν και να ωριμάσουν στο πλαίσιο της ανάλυσης των καθεστώτων ενίσχυσης. Όσον αφορά την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, τα βασικά συμπεράσματα που μπορούν να εξαχθούν από την εφαρμογή της ανακοίνωσης είναι τα ακόλουθα.

**1.1. Έννοια της ενίσχυσης**

6. Η έννοια της ενίσχυσης είναι μία αντικειμενική έννοια για την οποία η Επιτροπή δεν διαθέτει καμία διακριτική ευχέρεια. Συνεπώς η ανακοίνωση έχει επεξηγηματική αξία των περιπτώσεων για τις οποίες τα κριτήρια που καθορίστηκαν στο άρθρο 87 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ πληρούνται. Εάν οι αρχές που περιλαμβάνονται στην ανακοίνωση διαφεύγουν της διακριτικής ευχέρειας της Επιτροπής, τα παραδείγματα που αναφέρονται στην ανακοίνωση σε καμία περίπτωση δεν είναι εξαντλητικά του συνόλου των πιθανών περιπτώσεων. Πράγματι, είναι αδύνατον να καταρτιστεί ένα εξαντλητικό ευρετήριο του συνόλου των περιπτώσεων για τις οποίες ένα φορολογικό μέτρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενίσχυση. Η μορφή που μπορεί να λάβει μία ενίσχυση φορολογικού χαρακτήρα εξαρτάται από την εξέλιξη των μεθόδων φορολογίας και φορολογικής μηχανικής. Συνεπώς, η παρούσα έκθεση δεν στοχεύει να συμπληρώσει την ανακοίνωση, αλλά να εκθέσει τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζονται οι αρχές που περιέχονται στην ανακοίνωση αυτή.
7. Η συστηματική πρακτική της Επιτροπής στον τομέα των ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα από την έκδοση της ανακοίνωσης επέτρεψε να εντοπιστούν πολλές διαφορετικές μορφές φορολογικών μέτρων. Η ανάλυση της πρακτικής αυτής

---

<sup>4</sup> Βλ. παράγραφο 38 της ανακοίνωσης.

επιτρέπει να γίνουν ορισμένες διευκρινίσεις ως προς τα διαφορετικά κριτήρια του χαρακτηρισμού της ενίσχυσης, ήτοι :

- την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος·
- την ύπαρξη κρατικών πόρων·
- την επιρροή στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές·
- καθώς και την ενδεχόμενη αιτιολόγηση λόγω της φύσης του σχετικού φορολογικού συστήματος.

#### *1.1.1. Έννοια του πλεονεκτήματος*

8. Όπως ήδη υπογραμμίστηκε στην ανακοίνωση, το πλεονέκτημα μπορεί να λάβει ποικίλες μορφές: μείωση της φορολογητέας βάσης, μείωση του ποσού της φορολογίας, αναστολή της καταβολής του φορολογικού χρέους κλπ.

##### *1.1.1.1. Έννοια του πλεονεκτήματος στο πλαίσιο των εναλλακτικών μεθόδων φορολόγησης*

#### *Η περίπτωση της μεθόδου "cost plus"*

9. Οι αρχές που εκφράστηκαν στην ανακοίνωση ισχύουν τόσο στο πλαίσιο των κλασικών αναλυτικών μεθόδων φορολογίας όπου το φορολογητέο ποσό απορρέει από τη διαφορά μεταξύ των προϊόντων και των βαρών της επιχείρησης, όσο και στο πλαίσιο εναλλακτικών μεθόδων φορολόγησης, όπως προβλέπονται στις διασυνοριακές συναλλαγές στο εσωτερικό του ομίλου.
10. Αυτό ισχύει ιδίως στην περίπτωση της μεθόδου «κόστος συν περιθώριο κέρδους (cost plus)» που αποτελεί μία από τις μεθόδους που προβλέπονται από τον ΟΟΣΑ. Πρόκειται για μία διεθνή αρχή που περιλαμβάνεται στην έκθεση του ΟΟΣΑ το 1995 σχετικά με τις «αρχές που εφαρμόζονται στον τομέα των τιμών μεταβίβασης για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις». Η μέθοδος αυτή συνίσταται στη χρησιμοποίηση των πραγματοποιηθεισών δαπανών από τον προμηθευτή αγαθών (ή υπηρεσιών) στο πλαίσιο μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ένα περιθώριο της τιμής συν περιθώριο κέρδους προστίθεται στις δαπάνες αυτές για να επιτευχθεί το κατάλληλο κέρδος, λαμβανομένων υπόψη των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν, των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιήθηκαν, των κινδύνων που υπήρξαν και των συνθηκών της αγοράς. Εάν η μέθοδος αυτή *καθ'αυτή* δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ, πάντως μπορεί να αποτελεί τη βάση ενός πλεονεκτήματος όταν οι επιλεγείσες διαδικασίες φορολόγησης δεν λαμβάνουν κατάλληλα υπόψη την οικονομική πραγματικότητα των συναλλαγών και κατά τον τρόπο αυτό καταλήγει σε κατώτερη φορολόγηση από εκείνη που θα οφειλόταν εάν είχε χρησιμοποιηθεί η συνήθης μέθοδος φορολόγησης. Από την έκδοση της ανακοίνωσης, η Επιτροπή εξέτασε επτά

καθεστώτα<sup>5</sup> αυτού του είδους και κατέληξε στο συμπέρασμα της ύπαρξης πλεονεκτήματος με ποικίλες μορφές.

11. Καταρχάς, όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, ορισμένα καθεστώτα που βασίζονταν στη μέθοδο «cost plus» προέβλεπαν ρητά τον αποκλεισμό ορισμένων δαπανών από τη βάση υπολογισμού. Οι αποκλειόμενες δαπάνες συνδέονταν στενά με τη δραστηριότητα των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων. Επρόκειτο, αναλόγως της περιπτώσεως, για δαπάνες προσωπικού<sup>6</sup>, δαπάνες που συνδέονται με την προώθηση πωλήσεων, τη μεταφορά εμπορευμάτων και την πίστωση<sup>7</sup>, ορισμένες δαπάνες υπεργολαβίας<sup>8</sup> ή χρηματοπιστωτικές δαπάνες<sup>9</sup>. Όμως, αυτοί οι αποκλεισμοί ορισμένων δαπανών από τη βάση επιβολής του φόρου συνεπάγονται γενικά ένα πλεονέκτημα υπέρ των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων σε σχέση με τη συνήθη κατάσταση. Πράγματι, σύμφωνα με τη μέθοδο «cost plus», το ποσό της βάσης επιβολής του φόρου καθορίζεται προσθέτοντας στις καταβληθείσες δαπάνες ένα προκαθορισμένο ποσοστό που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που εκτιμάται από την επιχείρηση. Κατά συνέπεια, μία υποτίμηση των δαπανών συνεπάγεται αναγκαστικά μία μείωση του οφειλόμενου φόρου. Η μείωση αυτή είναι ιδιαίτερα αισθητή όταν οι εν λόγω δαπάνες αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα των συνολικών δαπανών της επιχείρησης.
12. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το πλεονέκτημα υλοποιείται σε επίπεδο περιθωρίων κέρδους. Τα περιθώρια μπορούσαν να καθοριστούν αυθαίρετα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική φύση των ασκούμενων δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση αυτή το πλεονέκτημα ήταν τόσο μεγαλύτερο όσο ήταν υποτιμημένο το περιθώριο κέρδους.
13. Έτσι, σε δύο αποφάσεις σχετικά με το Βέλγιο, ήτοι την απόφαση για τα κέντρα συντονισμού και την απόφαση για τις αμερικανικές εταιρείες πωλήσεων, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι στην πράξη, κατά τον υπολογισμό της επιβολής φόρου στα κέντρα συντονισμού, οι βελγικές αρχές εφαρμόζαν, ελλείψει αντικειμενικών κριτηρίων που θα επέτρεπαν να καθοριστεί το ποσοστό του κέρδους που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη, ένα ποσοστό ύψους 8%, ανεξαρτήτως της φύσης των

---

<sup>5</sup> Πρόκειται για το καθεστώς των βελγικών κέντρων συντονισμού, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2003, EE L 282 της 30.10.2003, το καθεστώς των κέντρων ελέγχου και συντονισμού των αλλοδαπών εταιρειών στη Γερμανία, απόφαση της 5<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2002, EE L 177 της 1.7.2003, των λουξεμβουργιανών κέντρων συντονισμού, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002, EE L 170 της 9.7.2003, σ. 20, των λουξεμβουργιανών εταιρειών χρηματοδότησης, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002, EE L 153 της 20.6.2003, σ. 40, των κέντρων συντονισμού της Biscaye (Ισπανία), απόφαση της 22ας Αυγούστου 2002, EE L 31 της 6.2.2003, σ. 26 και του γαλλικού καθεστώτος των κέντρων διοίκησης και επιμελητείας (δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί) των αμερικανικών εταιρειών πωλήσεων στο Βέλγιο, απόφαση της 25<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003 (δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί).

<sup>6</sup> Βλ. προαναφερθείσα υπόθεση σχετικά με τα βελγικά κέντρα συντονισμού.

<sup>7</sup> Βλ. προαναφερθείσα υπόθεση σχετικά με το καθεστώς που εφαρμόζεται στις αμερικανικές επιχειρήσεις προώθησης πωλήσεων στο Βέλγιο.

<sup>8</sup> Βλ. προαναφερθείσα υπόθεση σχετικά με τα πλεονεκτήματα που χορηγήθηκαν στη Γαλλία στα κέντρα διοίκησης και επιμελητείας.

<sup>9</sup> Βλ. προαναφερθείσα υπόθεση σχετικά με το καθεστώς των κέντρων συντονισμού της Biscaye (Ισπανία).

παρασχεθεισών υπηρεσιών και χωρίς να ελεγχθεί εάν αυτό αντιστοιχούσε στην οικονομική πραγματικότητα. Επίσης, στις λουξεμβουργιανές υποθέσεις σχετικά με τις εταιρείες χρηματοδότησης και τα κέντρα συντονισμού, οι φορολογικές αρχές εφαρμόζαν συστηματικά τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή που προβλεπόταν στη νομοθεσία, χωρίς να ελέγχουν εάν ο συντελεστής αυτός αντικατόπτριζε την οικονομική πραγματικότητα των συγκεκριμένων παροχών υπηρεσιών. Στη γερμανική υπόθεση, τα κέντρα συντονισμού και ελέγχου που υπόκεινταν στη μέθοδο «cost plus» επωφελούντο από ένα όριο 10% της προσαύξησης της τιμής κόστους. Η Επιτροπή θεώρησε ότι το σύστημα αυτό θα μπορούσε να αποτελεί τη βάση ενός πλεονεκτήματος, όταν τα πραγματικά περιθώρια κέρδους ανέρχονταν σε ποσοστό άνω του 10%. Πράγματι, αυτή η έλλειψη ελέγχου κατέληγε στην πράξη να χορηγεί στη γερμανική φορολογική διοίκηση μία διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή. Εξάλλου, το ισπανικό καθεστώς επέτρεπε στα κέντρα συντονισμού της Biscaye να επιλέξουν τη μέθοδο «cost plus» για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου. Πάντως, σε συνάρτηση με το είδος των δραστηριοτήτων των εν λόγω εταιρειών, η δυνατότητα αυτή θα μπορούσε να οδηγήσει σε υποτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας.

#### *Οι «κλασικές» φορολογικές απαλλαγές*

14. Τέλος, ορισμένα από τα καθεστάτα που εξετάστηκαν από την Επιτροπή από την άποψη της εφαρμογής της μεθόδου «cost plus», προέβλεπαν επίσης πιο κλασικές φορολογικές απαλλαγές σε σχέση με τα μη φορολογητέα εισοδήματα μέσω της λεγόμενης μεθόδου «cost plus».
15. Ειδικότερα πρόκειται για το καθεστώς που εφαρμόζεται στα βελγικά κέντρα συντονισμού που προέβλεπε, υπέρ των κέντρων, απαλλαγές από τα γενικά φορολογικά καθεστάτα που εφαρμόζονται στις εισφορές επί κινητών και ακινήτων. Το γαλλικό καθεστώς των κέντρων διοίκησης και επιμελητείας, προέβλεπε επίσης μία μερική απαλλαγή της ετήσιας κατ' αποκοπήν φορολόγησης (IFA), πράγμα που αποτελούσε παρέκκλιση της συνήθους εφαρμογής του γαλλικού φορολογικού συστήματος.

##### *1.1.1.2. Έννοια του πλεονεκτήματος και αποφυγή της διπλής φορολόγησης*

16. Σε έναν άλλο τομέα<sup>10</sup> που συνδέεται επίσης με την υλοποίηση διασυνοριακών πράξεων, η Επιτροπή αντιμετώπισε ένα ιρλανδικό καθεστώς που απάλλαζε του εθνικού φόρου ορισμένες κατηγορίες κερδών που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό, όταν τα κέρδη αυτά επανέρχονταν στην Ιρλανδία για την πραγματοποίηση επενδύσεων που στόχευαν στη σύσταση ή τη διατήρηση θέσεων απασχόλησης. Στη συγκεκριμένη περίπτωση επρόκειτο για ένα καθεστώς που παρέκκλινε των συνήθων κανόνων που εφαρμόζονταν στην Ιρλανδία στον τομέα της πρόληψης της διπλής φορολόγησης. Πράγματι, το εν λόγω καθεστώς βασιζόταν στη λεγόμενη μέθοδο απαλλαγής, ενώ η μέθοδος του κοινού δικαίου ήταν εκείνη της πίστωσης φόρου. Η λεγόμενη συνήθης μέθοδος πίστωσης φόρου συνίσταται στο να ληφθούν υπόψη, κατά την καταβολή της εθνικής φορολογίας, οι

---

<sup>10</sup> Απόφαση της 17<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2003, ΕΕ L 204 της 13.8.2003, σ. 51.

ήδη καταβληθέντες φόροι στο εξωτερικό, αλλά εντός του ορίου της συνήθους απαιτητής εθνικής φορολογίας για τα ίδια αυτά εισοδήματα. Όμως η μέθοδος απαλλαγής συνίσταται στην άρνηση οποιασδήποτε φορολογίας σε εθνικό επίπεδο, ανεξαρτήτως του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. Η Επιτροπή θεώρησε ότι το ιρλανδικό καθεστώς μπορούσε πράγματι να προσφέρει πλεονέκτημα στις αποδέκτριες επιχειρήσεις, στην περίπτωση που ο ήδη καταβληθείς φόρος στο εξωτερικό θα ήταν κατώτερος από εκείνον που συνήθως είναι απαιτητός στην Ιρλανδία για τα ίδια αυτά εισοδήματα.

#### *Πλαίσιο αριθ. 1*

Για να καθοριστεί εάν ένα καθεστώς φορολογικής παρέκκλισης δύναται να αποτελέσει κρατική ενίσχυση, πρέπει να εξεταστεί αν το φορολογικό βάρος που απορρέει δεν είναι κατώτερο από το βάρος που θα είχε απορρεύσει από την εφαρμογή της μεθόδου φορολόγησης που αποτελεί τον κανόνα στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

#### *1.1.1.3. Δικαιούχοι των ενισχύσεων*

17. Στο πλαίσιο των καθεστώτων τύπου «cost plus» τα οποία εξέτασε, η Επιτροπή εκτίμησε ότι δικαιούχοι των κρατικών ενισχύσεων μπορούσαν να είναι τόσο οι φορολογούμενες επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο «cost plus», όσο και οι όμιλοι στους οποίους ανήκουν. Στην προαναφερθείσα περίπτωση των κέντρων συντονισμού, αυτά τα τελευταία επωφελούντο απαλλαγής της εισφοράς κινητών επί των εισοδημάτων που κατέβαλαν σε άλλες εταιρείες των ομίλων στους οποίους ανήκαν. Σύμφωνα με το βελγικό φορολογικό δίκαιο, η εισφορά αποτελεί καταρχήν τον οριστικό φόρο για τα έσοδα που διανεμήθηκαν στις εταιρείες που δεν έχουν την έδρα τους στο Βέλγιο. Έτσι, η Επιτροπή εκτίμησε ότι η γενική απαλλαγή της εισφοράς που χορηγήθηκε στα εισοδήματα που διανεμήθηκαν από το κέντρο συντονισμού προσέφερε άμεσο όφελος στις εταιρείες του ομίλου που ήταν εγκατεστημένες στο εξωτερικό.

#### *πλαίσιο αριθ. 2*

Δικαιούχοι μιας ενίσχυσης δεν είναι αποκλειστικά και μόνον οι επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ένα φορολογικό μέτρο κατά παρέκκλιση. Αντίθετα, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα πραγματικά αποτελέσματα της ενίσχυσης, για να χαρακτηριστούν ως δικαιούχοι όλες οι επιχειρήσεις που πράγματι επωφελήθηκαν της ενίσχυσης.

#### *1.1.2. Κριτήριο των κρατικών πόρων*

18. Όσον αφορά το ζήτημα των κρατικών πόρων, η Επιτροπή διατήρησε την παραδοσιακή της θέση σύμφωνα με την οποία θεωρεί ότι αυτό το κριτήριο πληροίται όταν ο φόρος που υπό ομαλές συνθήκες οφείλεται από τον δικαιούχο έχει μειωθεί. Πράγματι, η χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος συνεπάγεται απώλεια κρατικών πόρων, εφόσον το κράτος αποποιείται έσοδα. Σύμφωνα με τη νομολογία<sup>11</sup>, το σκεπτικό αυτό εφαρμόζεται επίσης όταν πρόκειται για δημόσιους φορείς, ενδοκρατικούς, περιφερειακούς ή τοπικούς.

<sup>11</sup> Βλέπε ιδίως απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 1987, Γερμανία κατά Επιτροπής, υποθ. 248/84, Σνλ 1987 σ. 4013, σημείο 17.

19. Το γεγονός ότι ένα καθεστώς ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα έχει θετική συνολική επίπτωση όσον αφορά τα δημοσιονομικά έσοδα δεν επαρκεί για να αποκλειστεί η ύπαρξη κρατικών πόρων.
20. Έτσι, στην υπόθεση σχετικά με τα κέντρα συντονισμού που συστάθηκαν από το Βέλγιο<sup>12</sup>, οι βελγικές αρχές ισχυρίστηκαν ότι το κριτήριο μεταφοράς κρατικών πόρων δεν πληροίτο στη συγκεκριμένη περίπτωση διότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγήθηκαν στις επιχειρήσεις που επενδύουν στο Βέλγιο είχαν ως συνέπεια να προσελκύσουν αλλοδαπές επιχειρήσεις και κατόπιν αυτού να αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα του κράτους. Το ίδιο επιχείρημα προβλήθηκε από τις ολλανδικές αρχές στην υπόθεση σχετικά με την ενίσχυση υπέρ των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων<sup>13</sup>. Η Επιτροπή απέρριψε την επιχειρηματολογία αυτή. Ανέφερε ότι το κριτήριο μεταφοράς κρατικών πόρων έπρεπε να εκτιμηθεί σε επίπεδο δικαιούχων της ενίσχυσης. Η εφαρμογή του κριτηρίου αυτού δεν εμπίπτει σε μία ανάλυση «κόστους-οφέλους» των έμμεσων αποτελεσμάτων που προκλήθηκαν από το μέτρο σε οικονομικούς ή δημοσιονομικούς όρους.

#### *πλαίσιο αριθ.3*

Απορρέει από τις αποφάσεις αυτές ότι η έννοια των κρατικών πόρων, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 87 παράγραφος 1, πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με την κατάσταση του δικαιούχου της ενίσχυσης και όχι λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα που προκλήθηκαν από το μέτρο σε οικονομικούς ή δημοσιονομικούς όρους. Σε αντίθετη περίπτωση, οποιοδήποτε πλεονέκτημα θα έπανε να είναι κρατική ενίσχυση αφής στιγμής προσελκύει μία επιχείρηση σε ένα κράτος μέλος, επιτρέποντάς του κατά τον τρόπο αυτό να αυξήσει τα φορολογικά του έσοδα.

#### *1.1.3. Επιρροή στις συναλλαγές και τον ανταγωνισμό*

21. Σύμφωνα με το σημείο 11 της ανακοίνωσης, 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 επηρεαστεί..
22. Στο πλαίσιο της λογικής αυτής, η Επιτροπή θεωρεί ότι το κριτήριο αυτό εξακολουθεί να πληροίται όταν οι δικαιούχοι των ενισχύσεων ή ορισμένοι από αυτούς είναι πολυεθνικές επιχειρήσεις, που ασκούν ενεργό δραστηριότητα σε τομείς που είναι ανοικτοί στον ανταγωνισμό.
23. Έτσι, για παράδειγμα, στην απόφασή της σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που έθεσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες υπέρ των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων<sup>14</sup>, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η εν λόγω ενίσχυση βελτίωνε την οικονομική θέση των εταιρειών που ανήκαν σε διεθνείς ομίλους, οι περισσότεροι εκ των οποίων, αν όχι όλοι, ασκούσαν ενεργό δραστηριότητα στην ενδοκοινοτική αγορά. Εξάλλου, επειδή το καθεστώς ήταν ανοικτό σε όλους τους τομείς

<sup>12</sup> Βλέπε προηγούμενη υποσημείωση αριθ. 5.

<sup>13</sup> Απόφαση της 17<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2003, ΕΕ L 180 της 18.7.2003, σ.52, σημείο 84.

<sup>14</sup> Προαναφερθείσα απόφαση της 17<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2003 (υποσημείωση αριθ. 13), σημείο 85.

δραστηριότητας, κάλυπτε υποχρεωτικά επιχειρήσεις που ασκούσαν ενεργό δραστηριότητα σε τομείς όπου υπάρχει έντονο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές επηρεάζονταν στη συγκεκριμένη περίπτωση.

24. Εξάλλου, η Επιτροπή υπενθύμισε την παραδοσιακή της θέση που βασίστηκε στη νομολογία του Δικαστηρίου και του Πρωτοδικείου<sup>15</sup>, σύμφωνα με την οποία η ύπαρξη φορολογικών διατάξεων συγκρίσιμων ή ανταγωνιστικών σε άλλα κράτη μέλη, δεν μπορεί να αποτελεί αιτιολογία για τη χορήγηση φορολογικών ενισχύσεων. Κάθε καθεστώς πρέπει να αναλύεται στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος του ενεχομένου κράτους<sup>16</sup>.

#### *πλαίσιο αριθ. 4*

Εφόσον μία ενίσχυση βελτιώνει την ανταγωνιστική θέση μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων σε έναν τομέα ανοικτό στον κοινοτικό ανταγωνισμό, το κριτήριο της επιρροής στις συναλλαγές πληρούται. Η ύπαρξη αντίστοιχων μέτρων σε άλλα κράτη μέλη δεν είχε καμία επίπτωση στην εκτίμηση του κριτηρίου αυτού από την Επιτροπή.

#### *1.1.4. Επιλεκτικός χαρακτήρας*

25. Όπως το υπογραμμίζει η ανακοίνωση, το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα μπορεί να εκτιμηθεί σε διάφορα πλαίσια. Από την έκδοση της ανακοίνωσης, η Επιτροπή αντιμετώπισε μία σειρά περιπτώσεων όπου όφειλε να εκτιμήσει το κριτήριο αυτό σε δύο επίπεδα:

##### *1.1.4.1. Υλική επιλεκτικότητα*

26. Πέραν των «κλασικών» περιπτώσεων, όπως τα μέτρα που περιορίζονται σε ορισμένους τομείς της οικονομίας ή ορισμένες μορφές επιχειρήσεων,<sup>17</sup> η Επιτροπή εξέτασε τα μέτρα τα οποία, χωρίς να περιορίζονται επίσημα σε ορισμένους τομείς ή ορισμένες μορφές επιχειρήσεων, αποδείχθηκε ότι είναι επιλεκτικά.
27. Η Επιτροπή υπογράμμισε ιδίως ότι οι διατάξεις που επιβάλλουν όρια όσον αφορά τον κύκλο εργασιών<sup>18</sup> ή τη γεωγραφική εγκατάσταση σε έναν δεδομένο αριθμό αλλοδαπών χωρών<sup>19</sup> πληρούν το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα.

---

<sup>15</sup> Απόφαση του Πρωτοδικείου της 30<sup>ης</sup> Απριλίου 1998, Het Vlaamse Gewest κατά Επιτροπής, υπόθ. T-214/95, Συλ. 1998, σ. II-717.

<sup>16</sup> Ως παράδειγμα βλέπε την προαναφερθείσα απόφαση σχετικά με τα βελγικά κέντρα συντονισμού, σημείο 101.

<sup>17</sup> Ως προς αυτό, βλέπε ιδίως την απόφαση του Δικαστηρίου της 8<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline e.a., υποθ. C-143/99, Συλ. 2001 σ. I-8365, σημεία 49-54.

<sup>18</sup> Βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις σχετικά με τα βελγικά κέντρα συντονισμού και τα κέντρα της Biscaye, (υποσημείωση αριθ. 5).

<sup>19</sup> Απόφαση σχετικά με το προαναφερθέν καθεστώς που εφαρμόζεται στις δραστηριότητες χρηματοδότησης που θεσπίστηκε από τις Κάτω Χώρες καθώς και η απόφαση της 11<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2002 σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που εφαρμόζεται στα κέντρα διαχείρισης χρηματικών ροών στη Γαλλία (δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί).

28. Σύμφωνα με το σημείο 20 της ανακοίνωσης, «σε μερικές περιπτώσεις, ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα χορηγούνται αποκλειστικά υπέρ ορισμένων μορφών επιχειρήσεων ή λειτουργιών τους (παροχή διαιτητικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου, μεσολαβητικές ή συντονιστικές λειτουργίες) ή υπέρ ορισμένων κλάδων παραγωγής. Εφόσον ευνοούν συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής, τα πλεονεκτήματα αυτά ενδέχεται να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις [...]». Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η Επιτροπή χαρακτήρισε ως επιλεκτικού χαρακτήρα τα μέτρα που προορίζονται για ορισμένες μορφές εντός του ομίλου πράξεων. Σε μία άλλη περίπτωση<sup>20</sup>, η Επιτροπή ανέφερε επίσης ότι η απαίτηση της σύστασης μιας εταιρείας ώστε να μπορέσει να επωφεληθεί ενός πλεονεκτήματος το οποίο συνδέεται με την άσκηση μιας δραστηριότητας εντός του ομίλου συνεπαγόταν την επιλεκτικότητα του εν λόγω μέτρου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα φορολογικά πλεονεκτήματα χορηγήθηκαν αποκλειστικά στις εταιρείες εξαρτημένης ασφάλισης (ήτοι που ασκούν τη δραστηριότητά τους εντός ενός ομίλου), που διαχειρίζονται από μία ανώνυμη εταιρεία η οποία ασκούσε δραστηριότητες στο αρχιπέλαγος Åland. Η Επιτροπή χαρακτήρισε το μέτρο αυτό ως επιλεκτικό ιδίως λόγω του ότι οι όροι που προβλέπονταν για την παροχή των φορολογικών πλεονεκτημάτων συνεπάγονταν κάποια οικονομική ισχύ. Πράγματι, η σύσταση μιας εταιρείας εξαρτημένης ασφάλισης επιβάλλει ότι ο όμιλος των εν λόγω εταιρειών θα είναι αρκετά μεγάλος ώστε ο κύκλος εργασιών του να επαρκεί για να καλυφθούν τα πάγια έξοδα και να υπάρξει κέρδος.
29. Τέλος, στις υποθέσεις σχετικά με τις φορολογικές ενισχύσεις με τη μορφή της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, που έγιναν από τα «Territorios históricos» της χώρας των Βάσκων (Ισπανία), η Επιτροπή θεώρησε ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας απέρρεε στη συγκεκριμένη περίπτωση ιδίως από το γεγονός ότι μόνον οι επιχειρήσεις που συστάθηκαν μετά την έναρξη ισχύος της εν λόγω νομοθεσίας ήταν επιλέξιμες για τη χορήγηση ενισχύσεων<sup>21</sup>.

**πλαίσιο αριθ. 5**

Έτσι, τα μέτρα που είναι ανοικτά σε όλους τους τομείς μπορούν να χαρακτηρισθούν ως επιλεκτικά όταν οι όροι της επιλεκτικότητας των μέτρων αυτών περιορίζουν πράγματι τον αριθμό των δυνητικών δικαιούχων. Αυτό ισχύει ιδίως στην περίπτωση των μέτρων που εφαρμόζονται αποκλειστικά σε πολυεθνικές επιχειρήσεις ή σε επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους. Πράγματι, τα μέτρα αυτά αποκλείουν του να τύχουν ενίσχυσης όλες οι μικρές επιχειρήσεις ή οι επιχειρήσεις τοπικού χαρακτήρα. Το ίδιο ισχύει για τα μέτρα που εφαρμόζονται αποκλειστικά στις επιχειρήσεις που συστάθηκαν μετά από κάποια συγκεκριμένη ημερομηνία, στο μέτρο που αποκλείονται του να επωφεληθούν της ενίσχυσης οι ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις.

<sup>20</sup> Απόφαση της 10<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, ΕΕ L 329 της 5<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2002, σ. 22, σημείο 52.

<sup>21</sup> Απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2001, ΕΕ L 174 της 4.7.2002, σ. 31, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2001, ΕΕ L 314 της 18.11.2002, σ.1, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2001 ΕΕ L 017 της 22.1.2003, σ. 1, απόφαση της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2001, ΕΕ L 40 της 14.2.2003, σ. 11 απόφαση της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2001, ΕΕ L 77 της 24.3.2003, σ.1, απόφαση της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2001 ΕΕ L 17 της 22.1.2003, σ. 20.

#### 1.1.4.2. Γεωγραφική επιλεκτικότητα

30. Η Επιτροπή αποφάνθηκε σχετικά με το ζήτημα της περιφερειακής επιλεκτικότητας στο πλαίσιο της απόφασης σχετικά με το φορολογικό σύστημα στις Αζόρες<sup>22</sup>.
31. Στην υπόθεση αυτή, η Επιτροπή ανέλυσε την επιλεκτικότητα ενός φορολογικού μέτρου που συνίστατο σε μία μείωση του συντελεστή του φόρου εισοδήματος που έγινε από τις περιφερειακές αρχές των Αζορών στο πλαίσιο της φορολογικής τους αυτονομίας η οποία είναι αναγνωρισμένη από το πορτογαλικό Σύνταγμα.
32. Η Επιτροπή ανέφερε ότι η επιλεκτικότητα ενός μέτρου βασίζεται σε μία σύγκριση μεταξύ της πλεονεκτικής φορολογικής μεταχείρισης που χορηγήθηκε σε ορισμένες επιχειρήσεις και εκείνης που προορίζεται για τις λοιπές επιχειρήσεις που βρίσκονται στο ίδιο πλαίσιο αναφοράς, ενώ το έδαφος του κράτους μέλους αποτελεί το πεδίο για τη σύγκριση αυτή.
33. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι μειώσεις που χορηγήθηκαν από τις περιφερειακές αρχές των Αζορών δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ως μία περίπτωση εφαρμογής ενός μηχανισμού που θα επέτρεπε στο σύνολο των αρχών τοπικής αυτοδιοίκησης ενός συγκεκριμένου επιπέδου να δημιουργούν και να εισπράττουν τοπικούς φόρους που δεν έχουν καμία σχέση με την εθνική φορολογία. Αντίθετα, οι μειώσεις αυτές φαίνονται μάλλον να αποτελούν μία μείωση που εφαρμόζεται αποκλειστικά στις Αζόρες του συντελεστή της φορολόγησης που καθορίστηκε από την εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται στην υπόλοιπη πορτογαλική επικράτεια και κατά συνέπεια θα έπρεπε να χαρακτηρίζονται ως επιλεκτικές.

#### πλαίσιο αριθ. 6

Έτσι, μία ειδική μείωση ενός φόρου, που εμπίπτει στο εθνικό φορολογικό σύστημα, και θεσπίζεται από μία αρχή τοπικής αυτοδιοίκησης θεωρείται ως επιλεκτική.

#### 1.1.5. Αιτιολόγηση ενός μέτρου από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος

34. Ασφαλώς, όπως αναφέρεται στην ανακοίνωση, το γεγονός ότι ένα μέτρο επιτρέπει διακριτική μεταχείριση δεν αποτελεί τεκμήριο για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης. Ο χαρακτηρισμός αυτός μπορεί να αποκλειστεί όταν το μέτρο αιτιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος.

##### 1.1.5.1. Οι αιτιολογήσεις που γίνονται δεκτές από την Επιτροπή

35. Η Επιτροπή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου και του Πρωτοδικείου συνέχισε να θεωρεί ότι η αιτιολόγηση αυτή συνδέεται με τα εγγενή χαρακτηριστικά του εξεταζόμενου συστήματος. Εξάλλου πρέπει το κράτος μέλος να αποδείξει σε ποιο βαθμό ο χαρακτήρας παρέκκλισης ενός μέτρου αιτιολογείται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος<sup>23</sup>. Έτσι, η Επιτροπή δέχθηκε ότι

<sup>22</sup> Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2002, ΕΕ L 150 της 18.6.2003, σ. 52. Βλέπε επίσης τα συμπεράσματα του γενικού εισαγγελέα Saggio στις υποθέσεις C-400/97, C-401/97 και C-402/97. Οι υποθέσεις αυτές διαγράφηκαν μετά από αίτηση των μερών.

<sup>23</sup> Βλ. επίσης τα συμπεράσματα του γενικού εισαγγελέα Léger της 12<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003 στην υπόθεση C-159/01, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στη Συλλογή, σημείο 65.

ένα υλικό επιλεκτικό μέτρο θα μπορούσε να αιτιολογηθεί από τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντασσόταν μόνο σε περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων.

36. Ειδικότερα, θεώρησε δύο φορές ότι οι απαλλαγές στον αγροτικό τομέα του φόρου ακινήτου περιουσίας ήταν αιτιολογημένες από τη φύση και την οικονομία του εν λόγω συστήματος<sup>24</sup>. Στις δύο αυτές υποθέσεις, τα αγροτεμάχια επωφελούντο απαλλαγών ή φορολογικών ελαφρύνσεων σε συνάρτηση με το καθεστώς φορολόγησης ακινήτου περιουσίας που εφαρμόζεται στο κοινό δίκαιο. Κατ' εφαρμογή του σημείου 27 της ανακοίνωσης, η Επιτροπή δέχθηκε ότι τα πλεονεκτήματα αυτά μπορούν να δικαιολογούνται από τη σημασία των εγγείων περιουσιακών στοιχείων στην αγροτική παραγωγή.
37. Εξάλλου, η Επιτροπή δέχθηκε επίσης ότι ένα επιλεκτικό μέτρο θα μπορούσε να αιτιολογηθεί από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Έτσι, σε μία ιταλική υπόθεση<sup>25</sup> η Επιτροπή αντιμετώπιζε ένα μέτρο που απάλλαζε των τελών μεταβίβασης την πράξη μετατροπής ορισμένων επιχειρήσεων με συμμετοχή του δημοσίου που έχουν ειδικά καταστατικά κατά παρέκκλιση των κεφαλαιουχικών εταιρειών του κοινού δικαίου. Στην Ιταλία, τα τέλη μεταβίβασης εφαρμόζονται κατ' αρχήν στη σύσταση μιας νέας οικονομικής οντότητας ή στη μεταφορά στοιχείων ενεργητικού μεταξύ διαφόρων οικονομικών οντοτήτων. Όμως στη συγκεκριμένη περίπτωση επρόκειτο για μία απλή μετατροπή της νομικής μορφής των εν λόγω επιχειρήσεων, που δεν συνεπαγόταν καμία αύξηση των κερδών ή των ικανοτήτων να αποδώσουν οφέλη, εφόσον αυτό το είδος των πράξεων απαλλάσσεται συστηματικά των τελών μετατροπής, δυνάμει της γενικής αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που εφαρμόζεται στο ιταλικό φορολογικό δίκαιο. Εξάλλου, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η μετατροπή αυτή δεν απέρρεε από μία συνήθη απόφαση ενός ιδιώτη επενδυτή αλλά αντίθετα από απόφαση δημόσιας αρχής για νομικά μέσα τα οποία διατίθενται για την παροχή ορισμένων υπηρεσιών και κατά συνέπεια δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη συνήθη σύσταση εταιρείας. Συνεπώς, η Επιτροπή θεώρησε ότι η απαλλαγή αυτού του είδους των πράξεων αιτιολογείτο από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που εντασσόταν στη λογική του εν λόγω φορολογικού συστήματος.

#### *πλαίσιο αριθ. 7*

Οι ιδιαιτερότητες ορισμένων τομέων ή ορισμένων ειδών ειδικών πράξεων μπορούν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, να αιτιολογούν μία φορολογική μεταχείριση κατά παρέκκλιση για λόγους που συνδέονται με τη λογική του εν λόγω φορολογικού συστήματος. Αρμοδιότητα έχει το κράτος μέλος να αποδείξει ότι μία τέτοια μεταχείριση κατά παρέκκλιση αιτιολογείται από τη φύση και την οικονομία του εν λόγω συστήματος.

<sup>24</sup> Βλ. υπόθεση N 20/2000 (Κάτω Χώρες) και N 53/99 (Δανία) στην ιστοσελίδα [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>25</sup> Απόφαση της 5<sup>ης</sup> Ιουνίου 2002, κρατική ενίσχυση σχετικά με φορολογικές απαλλαγές και προνομιακά δάνεια υπέρ επιχειρήσεων κοινής ωφελείας με πλειοψηφική συμμετοχή του Δημοσίου, EE L 77 της 24.3.2003, σ. 21.

#### 1.1.5.2. Οι αιτιολογήσεις που απορρίφθηκαν από την Επιτροπή

38. Αντίθετα, η Επιτροπή απέρριψε την αιτιολόγηση που βασίζεται στην αναγκαιότητα ενίσχυσης της ανταγωνιστικότητας ορισμένων επιχειρήσεων. Επίσης, η Επιτροπή απέρριψε την αιτιολόγηση που βασίζεται στο γεγονός ότι η επιλεκτικότητα των μέτρων απορρέει από την εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων, χωρίς οι κρατικές αρχές να διαθέτουν διακριτική ευχέρεια κατά τη χορήγηση του πλεονεκτήματος.
39. Έτσι, σε δύο σχετικές αποφάσεις, αφενός για τον ιταλικό νόμο 461/98 σχετικά με τις τράπεζες και αφετέρου για το ολλανδικό καθεστώς δραστηριοτήτων διεθνών χρηματοδοτήσεων, η Επιτροπή δέχθηκε την αρχή ότι η άσκηση ορισμένων δραστηριοτήτων θα μπορούσε να απαιτεί μια ειδική φορολογική μεταχείριση. Πάντως, για να μπορεί να αιτιολογηθεί μία τέτοια μεταχείριση σύμφωνα με το άρθρο 87 παράγραφος 1 της συνθήκης, πρέπει να είναι συνεκτική με τη λογική του εν λόγω φορολογικού συστήματος.
40. υπέρ πράξεων συγκέντρωσης στον τραπεζικό τομέα, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου. Η Επιτροπή δέχθηκε ότι ήταν θεμιτό το φορολογικό σύστημα να προσαρμοστεί στα ειδικά χαρακτηριστικά μιας οικονομικής δραστηριότητας, όπως η τραπεζική δραστηριότητα. Πάντως, τα εν λόγω μέτρα αποτελούσαν ενισχύσεις « *ad hoc*,» που ήταν σε θέση να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητα ενός περιορισμένου αριθμού επιχειρήσεων, ήτοι των τραπεζών που συμμετείχαν σε ορισμένα είδη συγχωνεύσεων. Εξάλλου, η Επιτροπή υπογράμμισε ότι η αιτιολόγηση των εν λόγω ενισχύσεων εκ μέρους των ιταλικών αρχών, που ήταν εκείνη της αναγκαιότητας αναδιάρθρωσης του τραπεζικού τομέα, δεν είχε καμία σχέση με τη συνήθη λειτουργία του εν λόγω συστήματος<sup>26</sup>.
41. Στην ολλανδική της απόφαση<sup>27</sup>, η Επιτροπή αποφάνθηκε για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου που συνίσταται στη δυνατότητα που παρέχεται σε διεθνείς εταιρείες για τη σύσταση αποθεματικού για κινδύνους με φορολογική απαλλαγή. Η Επιτροπή δέχθηκε ότι η πραγματοποίηση πράξεων διεθνούς χαρακτήρα συνεπάγεται πραγματικούς ειδικούς κινδύνους που μπορούν να αιτιολογήσουν μία μεταχείριση κατά παρέκκλιση. Πάντως, θεώρησε ότι τα κριτήρια επιλεκτικότητας που καθορίστηκαν από τις ολλανδικές αρχές, ήτοι, η απαίτηση άσκησης χρηματοπιστωτικών δραστηριοτήτων υπέρ εταιρειών που ανήκουν σε ένα όμιλο, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε τουλάχιστον τέσσερις χώρες ή σε τουλάχιστον δύο ηπείρους, δεν εντασσόταν στη λογική του εν λόγω συστήματος. Πράγματι, οι όμιλοι επιχειρήσεων που ασκούν δραστηριότητες σε τρεις χώρες ή σε μία μόνο ήπειρο αντικειμενικά δεν είναι λιγότερο εκτεθειμένοι στους κινδύνους των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων.

---

<sup>26</sup> Αντίθετα, όταν τα μέσα κατά παρέκκλιση έχουν άμεση σχέση με τα ειδικά χαρακτηριστικά των τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών πράξεων, η Επιτροπή μπορεί να δεχθεί να θεωρήσει ότι αιτιολογούνται από τη γενική οικονομία του εν λόγω συστήματος. Έτσι, στην υπόθεση N 482/2001, η Επιτροπή ενέκρινε ένα δανικό μέτρο που επέτρεπε στα πιστωτικά ιδρύματα να δημιουργήσουν πρόβλεψη για τις απώλειες που συνδέονται με τους πιστωτικούς κινδύνους.

<sup>27</sup> Βλ. υποσημείωση αριθ. 13.

42. Η αρχή που χρησίμευσε ως βάση για την ολλανδική απόφαση επαναλήφθηκε από το Πρωτοδικείο στην απόφαση της 23<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002<sup>28</sup>, όπου το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι το γεγονός ότι τα επίδικα φορολογικά μέτρα «ανταποκρίνονται σε αντικειμενικά κριτήρια και προϋποθέσεις δεν είναι ικανό να αποτελέσει απόδειξη ότι ο περιορισμός του κύκλου των δικαιούχων του επίδικου φορολογικού πλεονεκτήματος δικαιολογείται από την εσωτερική λογική του εν λόγω συστήματος ».

**πλαίσιο αριθ. 8**

Εάν τα ειδικά χαρακτηριστικά ορισμένων τομέων δύνανται, ενδεχομένως, να αιτιολογούν μία φορολογική παρέκκλιση, πρέπει να υπάρχει μία άμεση σχέση μεταξύ των ιδιαιτεροτήτων των τομέων αυτών και των χορηγηθεισών ελαφρύνσεων. Εξάλλου, τα επιλεγέντα κριτήρια από τα κράτη μέλη για τον καθορισμό των δικαιούχων για μια τέτοια παρέκκλιση δεν πρέπει να αποκλείουν με τρόπο που να προκαλεί διακρίσεις ορισμένους επιχειρηματίες. Το γεγονός ότι ένας τέτοιος αποκλεισμός απορρέει από την εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων δεν θα πρέπει να επαρκεί για να αποδειχθεί ότι το μέτρο εντάσσεται στη λογική του εν λόγω συστήματος.

### **1.2. Το συμβιβάσιμο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα**

43. Η ανακοίνωση δεν στόχευε να καθορίσει ειδικά κριτήρια στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, αλλά να διασαφηνίσει την έννοια της ενίσχυσης στον εν λόγω τομέα. Έτσι, οι υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα αναλύθηκαν βάσει των ισχυουσών κατευθυντήριων γραμμών και πλαισίων της Επιτροπής. Πάντως, σύμφωνα με το σημείο 32 της ανακοίνωσης, συνήθως οι διατάξεις για τις φορολογικές ελαφρύνσεις έχουν διαρκή χαρακτήρα, δηλαδή δεν συνδέονται με την υλοποίηση ορισμένων σχεδίων και ως εκ τούτου συνιστούν ενισχύσεις «λειτουργίας». Σύμφωνα με τα ισχύοντα πλαίσια, αυτό το είδος των ενισχύσεων δεν μπορεί να επιτραπεί παρά κατ' εξαίρεση και υπό αυστηρούς όρους.
44. Γενικότερα, πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι η Επιτροπή δεν έχει ιδιαίτερες προκαταλήψεις, θετικές ή αρνητικές, έναντι των ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα σε σχέση με τις ενισχύσεις που λαμβάνουν άλλες μορφές (επιδότησεις, εγγυήσεις κλπ.). Το γεγονός ότι μία ενίσχυση έχει φορολογικό χαρακτήρα δεν επηρεάζει συνεπώς τη στάση της Επιτροπής κατά την εξέταση του συμβιβάσιμου της. Εξάλλου, η Επιτροπή ενέκρινε πολλά καθεστώτα φορολογικών ενισχύσεων, ιδίως δυνάμει των κατευθυντήριων γραμμών για τις ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα.
45. Έτσι, για παράδειγμα, σε δύο αποφάσεις, η μία σχετικά με το φορολογικό καθεστώς της ειδικής οικονομικής περιφέρειας των Καναρίων ((ZEC)<sup>29</sup> και η άλλη σχετικά με φορολογικές ελαφρύνσεις υπέρ της ελεύθερης ζώνης της Μαδέρας<sup>30</sup>, η Επιτροπή κήρυξε συμβιβάσιμες τις φορολογικές ενισχύσεις που προορίζονταν για

<sup>28</sup> Απόφαση του Πρωτοδικείου της 23<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002, Alava, υποθ. 346-48/99, σημεία 58-63, Συλ. 2002, σ. II-4259.

<sup>29</sup> Απόφαση της 4<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2000 (N 708/98).

<sup>30</sup> Απόφαση της 11<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2002 (N 222/A/02).

την προώθηση της ανάπτυξης ορισμένων επιλέξιμων περιοχών δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 87 παράγραφος 3 α) της συνθήκης.

46. Στην απόφαση σχετικά με τη ZEC, η Επιτροπή εξασφάλισε ειδικότερα ότι οι ενισχύσεις υπέρ της λειτουργίας που προβλέπονταν ήταν «ανάλογες προς τον επιδιωκόμενο στόχο» σύμφωνα με το σημείο 33 της ανακοίνωσης σε συνάρτηση με τον επιδιωκόμενο στόχο της περιφερειακής ανάπτυξης. Έτσι, οι προβλεπόμενες φορολογικές ενισχύσεις (ιδίως η μείωση του φόρου που επιβάλλεται στις εταιρείες) θεωρήθηκαν ως ανάλογες προς τον επιδιωκόμενο στόχο της περιφερειακής ανάπτυξης διότι στόχευαν σε δραστηριότητες που δύνανται πράγματι να συμβάλλουν στην ανάπτυξη αυτή. Όντως, οι δραστηριότητες των οποίων η συμβολή στην περιφερειακή ανάπτυξη θα μπορούσε να είναι πολύ μικρή σε συνάρτηση με το ενδεχόμενο ποσό των ενισχύσεων, είτε αποκλείονταν όπως οι χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, οι υπηρεσίες εντός ομίλου και τα κέντρα συντονισμού, είτε είχαν κατώτερο όριο, ώστε να αποφευχθεί τα ποσά των ενισχύσεων να είναι ανώτερα της επίδρασής τους στην περιφερειακή ανάπτυξη. Κατά τον τρόπο αυτό, ο κίνδυνος των υψηλών ποσών ενισχύσεων που συνεπάγονται μικρή επίδραση στην περιφερειακή ανάπτυξη μειώθηκε και μάλιστα εξαλείφθηκε. Αντίθετα, οι δραστηριότητες που έχουν μεγαλύτερες τοπικές επιπτώσεις, όπως οι μεταποιητικές δραστηριότητες, ευνοήθηκαν ενός υψηλότερου ορίου. Το ίδιο ίσχυσε όσον αφορά τη διαμόρφωση και το ανώτατο όριο των ενισχύσεων αναλόγως των συσταθισμών καθαρών θέσεων απασχόλησης. Εξάλλου, κάποια αναλογικότητα απέρρεε από την ένταση και το όριο του χορηγούμενου φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο αυξανόταν σε συνάρτηση με τον αριθμό των συσταθισμών θέσεων απασχόλησης. Κάτω από τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή θεώρησε ότι οι εν λόγω ενισχύσεις δύναντο να συμβάλλουν αναλογικά στην περιφερειακή ανάπτυξη. Τέλος, η Επιτροπή επισήμανε ότι λήφθηκαν πολλές διατάξεις ώστε να αποφευχθεί η αλλαγή τύπου εγκατάστασης για φορολογικούς σκοπούς. Έτσι, οι χρηματοπιστωτικές δραστηριότητες, η χρηματοδοτική μίσθωση, οι υπηρεσίες εντός ομίλου και τα κέντρα συντονισμού αποκλείονταν του καθεστώτος. Εξάλλου, τα φορολογικά πλεονεκτήματα προορίζονταν για τα κέρδη που θα απέρρεαν από δραστηριότητες που όντως πραγματοποιήθηκαν στη ZEC. Τέλος, οι ισπανικές αρχές διευκρίνισαν αφενός ότι ο όρος της επένδυσης προϋποθέτει μία «παραγωγική» ή «ενεργή» επένδυση (σε αντίθεση με την «παθητική» επένδυση η οποία, όπως η απόκτηση μετοχών ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας που προορίζονται για μίσθωση, δεν οδηγούσε στην άσκηση μιας ουσιαστικής δραστηριότητας στην ZEC) και δεν μπορούσε να πληρωθεί με απλή στήριξη ή συγχώνευση και αφετέρου, ότι οι μισθώσεις ή εκχωρήσεις στοιχείων ενεργητικού μεταξύ εξαρτημένων επιχειρήσεων δεν είναι επιλέξιμες. Συνοπτικά, η Επιτροπή θεώρησε ότι το σύνολο των διευκρινίσεων αυτών μπορούσε να επιφέρει τις επιθυμητές εγγυήσεις στους όρους που διευκρινίστηκαν στο σημείο 33 της ανακοίνωσης.
47. Η Επιτροπή έλαβε επίσης υπόψη το γεγονός ότι στις δύο υποθέσεις, οι ενισχυόμενες περιοχές ήταν περιοχές μακράν της περιφέρειας, των οποίων τα μόνιμα προβλήματα αναφέρονται στο άρθρο 299, παράγραφος 2 της συνθήκης ΕΚ και εξάλλου περιλαμβάνονται μεταξύ των λιγότερο ανεπτυγμένων περιοχών της Ένωσης. Πάντως, περιόρισε τη χορήγηση των ενισχύσεων υπέρ δραστηριοτήτων που δύνανται να αναπτύξουν τοπικά θέσεις απασχόλησης και να συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη των εν λόγω περιοχών. Αντίθετα, αποκλείστηκαν του πλεονεκτήματος των εν λόγω καθεστώτων οι δραστηριότητες η συμβολή των οποίων στην περιφερειακή ανάπτυξη κρίθηκε ανεπαρκής σε συνάρτηση με τα ποσά

της ενίσχυσης και το οικονομικό πλεονέκτημα που θα είχαν οι δικαιούχοι. Πρόκειται ιδίως για δραστηριότητες χρηματοπιστωτικής διαμεσολάβησης, ασφάλισης ή δραστηριότητες του τύπου «υπηρεσίες εντός ομίλου».

48. Στον τομέα των ενισχύσεων υπέρ της έρευνας και ανάπτυξης, η Επιτροπή ενέκρινε ιδίως πολλά βρετανικά καθεστώτα που προσέφευγαν σε φορολογικά κίνητρα<sup>31</sup> που πληρούσαν τα κριτήρια συμβιβάσιμου που προβλέπονταν στο κοινοτικό πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων υπέρ της έρευνας και ανάπτυξης.<sup>32</sup> Τέλος σημειώνουμε, πάντα όσον αφορά τις ενισχύσεις υπέρ της έρευνας και ανάπτυξης, ότι η ανακοίνωση της Επιτροπής «επενδύσεις στην έρευνα: ένα σχέδιο δράσης για την Ευρώπη» ενθαρρύνει μία συγκεντρωμένη χρήση των φορολογικών κινήτρων για την επίλυση θεμάτων πολιτικής έρευνας που παρουσιάζουν ένα κοινό ενδιαφέρον.
49. Πάντως, σύμφωνα με το σημείο 32 της ανακοίνωσης, συνήθως οι διατάξεις για τις φορολογικές ελαφρύνσεις έχουν διαρκή χαρακτήρα, δηλαδή δεν συνδέονται με την υλοποίηση συγκεκριμένων σχεδίων. Η πρακτική της Επιτροπής μετά την έκδοση της ανακοίνωσης προέβαλε κατά τον τρόπο αυτό σχεδόν στο σύνολο των περιπτώσεων φορολογικών ενισχύσεων που η Επιτροπή εξέτασε με δική της πρωτοβουλία, ότι τα εν λόγω μέτρα αποδείχθηκαν να είναι ασυμβίβαστες ενισχύσεις υπέρ της λειτουργίας, ιδίως λόγω της έλλειψης συνάφειας με ένα σχέδιο επενδύσεων και της έλλειψης ανώτατου ορίου των φορολογικών οφελών. Έτσι, επί των 15 μέτρων για τα οποία η Επιτροπή κίνησε διαδικασίες κρατικών ενισχύσεων στις 11 Ιουλίου 2001, 13<sup>33</sup> περατώθηκαν αρνητικά με τη διαπίστωση του μη συμβιβάσιμου των ενισχύσεων υπέρ της λειτουργίας τις οποίες προέβλεπαν. Όσον αφορά τις αρνητικές επιπτώσεις των εν λόγω καθεστώτων στον ανταγωνισμό και στις συναλλαγές, η Επιτροπή κρίνει απαραίτητο να συνεχίσει τη δράση της ως προς την εξέταση και επανεξέταση των ισχυόντων φορολογικών καθεστώτων στα κράτη μέλη.
50. Πάντως, σε ορισμένες περιπτώσεις φορολογικών ενισχύσεων, η Επιτροπή δεν απέκλεισε, θεωρώντας παρόλα αυτά ασυμβίβαστο το καθεστώς, ότι μία μεμονωμένη εφαρμογή του καθεστώτος θα μπορούσε να οδηγήσει στη χορήγηση συμβατών ενισχύσεων ή εν μέρει συμβατών. Αυτό ισχύει ιδίως στην περίπτωση των βασικών «φορολογικών διακοπών» του 1996<sup>34</sup>, που κηρύχθηκαν ασυμβίβαστες, αλλά για τις οποίες δύο περιπτώσεις ατομικής εφαρμογής κρίθηκαν εν μέρει συμβατές<sup>35</sup> από την Επιτροπή.

---

<sup>31</sup> Για παράδειγμα απόφαση της 3<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2003 (N 245/03). Βλέπε επίσης τις αποφάσεις στις υποθέσεις N228/02 και N 802/99.

<sup>32</sup> ΕΕ C 45 της 17.2.1996.

<sup>33</sup> Δύο μέτρα είναι ακόμη υπό εξέταση. Πρόκειται για τα καθεστώτα που εφαρμόζονται στις «*qualifying companies*» και στις «*exempt companies*» στο Γιβραλτάρ (Ηνωμένο Βασίλειο).

<sup>34</sup> Προαναφερθείσες υποθέσεις στην υποσημείωση αριθ. 21.

<sup>35</sup> Βλ. την απόφαση της Επιτροπής της 22ας Δεκεμβρίου 1999 σχετικά με την κρατική ενίσχυση την οποία η Ισπανία σχεδιάζει να εφαρμόσει υπέρ της Ramondín SA και της Ramondín Cápsulas SA, ΕΕ L 318 της 16.12.2000 σ. 36 και την απόφαση της Επιτροπής της 24<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1999 σχετικά με την

## πλαίσιο αριθ. 9

Η Επιτροπή εξέτασε το συμβιβάσιμο των φορολογικών ενισχύσεων βάσει των κανόνων του κοινού δικαίου. Οι φορολογικές ενισχύσεις συχνά αποτελούν ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την υλοποίηση συγκεκριμένων στόχων που μπορούν να εξεταστούν ως ενισχύσεις υπέρ της λειτουργίας, οι οποίες αυτή τη στιγμή δεν επιτρέπονται παρά σε περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων και υπό αυστηρούς όρους.

### 1.3. Διαδικασίες

#### 1.3.1. Η διάκριση μεταξύ των νέων ενισχύσεων και των υφιστάμενων ενισχύσεων

51. Το άρθρο 1 του κανονισμού για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 87 της συνθήκης<sup>36</sup> προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των υφιστάμενων ενισχύσεων και των νέων ενισχύσεων. Οι υφιστάμενες ενισχύσεις είναι εκείνες οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της συνθήκης ή της προσχώρησης του ενδιαφερομένου κράτους μέλους ή εκείνες που είχαν ήδη εγκριθεί από την Επιτροπή ή τα μέτρα που δεν είχαν χαρακτηριστεί ως ενισχύσεις κατά την εφαρμογή τους αλλά τα οποία κατέστησαν ενισχύσεις λόγω της εξέλιξης της κοινής αγοράς.
52. Η Επιτροπή εξετάζει το συμβιβάσιμο των υφιστάμενων ενισχύσεων σε συνάρτηση με τους κανόνες της συνθήκης. Εάν τις κρίνει ασυμβίβαστες, προτείνει στο ενδιαφερόμενο κράτος κατάλληλα μέτρα που στοχεύουν στην κατάργηση της στρέβλωσης του ανταγωνισμού που απορρέει από την εφαρμογή των εν λόγω ενισχύσεων. Πάντως, δεν μπορεί να διατάξει την ανάκτησή τους από τους δικαιούχους.
53. Οι νέες ενισχύσεις πρέπει να κοινοποιούνται στην Επιτροπή πριν από οποιαδήποτε εκτέλεση. Όταν ένα μέτρο που δύναται να χαρακτηριστεί ως ενίσχυση εφαρμόζεται πριν από την προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής, καθίσταται παράνομο και αν αποδειχθεί ασυμβίβαστο κατ' αρχήν πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο μιας εντολής επιστροφής.
- 1.3.1.1. Η έλλειψη επιπτώσεων της ανακοίνωσης στον χαρακτηρισμό της υφιστάμενης ενίσχυσης
54. Σε ορισμένες υποθέσεις<sup>37</sup>, προβλήθηκε το επιχείρημα ότι η έκδοση της ανακοίνωσης σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων σημείωσε για πρώτη φορά την αλλαγή εκτίμησης, εκ μέρους της Επιτροπής, του κριτηρίου επιλεκτικότητας στον τομέα των φορολογικών

---

κρατική ενίσχυση την οποία η Ισπανία σχεδιάζει να εφαρμόσει υπέρ της Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), EE L 292 της 13.11.1999, σ. 1.

<sup>36</sup> Κανονισμός της 22ας Μαρτίου 1999, EE L 83, της 27.3.1999, σ. 1.

<sup>37</sup> Βλ. ιδίως τις υποθέσεις σχετικά με τις βασικές «φορολογικές διακοπές» που προαναφέρθηκαν στην υποσημείωση αριθ. 21.

ενισχύσεων. Τα ενδιαφερόμενα μέρη ισχυρίστηκαν ότι, ελλείψει της αλλαγής αυτής εκτίμησης, τα εν λόγω μέτρα θα είχαν χαρακτηριστεί ως κρατικές ενισχύσεις. Κατά συνέπεια, η δημοσίευση της ανακοίνωσης θα έπρεπε να εξομοιωθεί με «εξέλιξη των κανόνων της κοινής αγοράς» και οι εκτιμώμενες ενισχύσεις βάσει της εν λόγω ανακοίνωσης θα έπρεπε να χαρακτηρίζονται ως υφιστάμενες ενισχύσεις.

55. Η Επιτροπή δεν μπόρεσε να δεχθεί ένα τέτοιο επιχείρημα. Πράγματι, η ανακοίνωση δεν τροποποιεί σε τίποτα την προσέγγισή της απέναντι στις ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα. Αντίθετα, αποτελεί ένα μέσο που προορίζεται να επιφέρει διευκρινίσεις στην υπάρχουσα πρακτική της Επιτροπής στον τομέα αυτό. Επιπλέον, όπως εξάλλου υπογράμμισε το Πρωτοδικείο στην απόφασή του Άλανα<sup>38</sup>, η εν λόγω ανακοίνωση στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό σε προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου και του Πρωτοδικείου. Εξάλλου, η Επιτροπή δεν τροποποίησε την προσέγγισή της όσον αφορά τα εν λόγω μέτρα.

*πλαίσιο αριθ. 10*

Η ανακοίνωση δεν μπορεί να εξομοιωθεί με αλλαγή στην προσέγγιση της Επιτροπής όσον αφορά την ανάλυση του χαρακτηρισμού των φορολογικών ενισχύσεων.

1.3.1.2. Η διάκριση μεταξύ των ουσιαστικών τροποποιήσεων και των διακεκριμένων τροποποιήσεων

56. Στην απόφασή του που εκδόθηκε στις 30 Απριλίου 2002<sup>39</sup>, το Πρωτοδικείο διευκρίνισε ότι, όταν ένα υφιστάμενο καθεστώς ενισχύσεων αποτελεί αντικείμενο τροποποίησης, είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ των τροποποιήσεων που επηρεάζουν το αρχικό καθεστώς επί της ουσίας και των τροποποιήσεων που διακρίνονται σαφώς από το καθεστώς αυτό. Έτσι, όταν μία τροποποίηση επεκτείνει ένα καθεστώς ενισχύσεων σε ένα είδος συμπληρωματικών πράξεων ή προσθέτει μία κατηγορία εταιρειών στον αριθμό των δικαιούχων, τέτοιου είδους τροποποιήσεις μπορεί να θεωρηθεί ότι διακρίνονται του αρχικού φορολογικού καθεστώτος, στο μέτρο που δεν επηρεάζουν την εγγενή λειτουργία του εν λόγω καθεστώτος. Οι διακεκριμένες τροποποιήσεις δεν επηρεάζουν τον χαρακτηρισμό ως υφιστάμενης ενίσχυσης του αρχικού καθεστώτος.

*πλαίσιο αριθ. 11*

Όταν ένα υφιστάμενο φορολογικό καθεστώς αποτελεί αντικείμενο τροποποίησης, πρέπει να διακρίνουμε μεταξύ των τροποποιήσεων που επηρεάζουν το αρχικό καθεστώς επί της ουσίας και των τροποποιήσεων που διακρίνονται σαφώς του εν λόγω καθεστώτος. Μόνον οι τροποποιήσεις που διακρίνονται σαφώς του αρχικού καθεστώτος δεν συνεπάγονται τον επαναπροσδιορισμό του ως νέας ενίσχυσης.

<sup>38</sup> Προαναφερθείσα απόφαση στην υποσημείωση αριθ. 3.

<sup>39</sup> Απόφαση του Πρωτοδικείου της 30<sup>ης</sup> Απριλίου 2002, Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-195/01 και T-207/01, Συλ. 2002 σελ. II-02309.

### 1.3.2 Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη

57. Κατά την έκδοση της ανακοίνωσης, η Επιτροπή δεσμεύθηκε να λάβει υπόψη για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση όλες τις ειδικές περιστάσεις<sup>40</sup>. Έτσι, η Επιτροπή κατέληξε να εφαρμόσει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
58. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αποτελεί τμήμα των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου και αντικείμενο σημαντικής νομολογίας.
59. Το άρθρο 14 του κανονισμού διαδικασίας του Συμβουλίου (ΕΚ) αριθ. 659/1999<sup>41</sup> επιβάλλει την αρχή της ανάκτησης οποιασδήποτε ενίσχυσης κρίνεται από την Επιτροπή ότι αντίκειται στη συνθήκη. Πάντως, επιτρέπει στην Επιτροπή να μην απαιτήσει την επιστροφή όταν αυτό θα αντίκειτο σε μία γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου όπως η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
60. Το Δικαστήριο και το Πρωτοδικείο ανέκαθεν εφάρμοσαν την αρχή αυτή κατά περιοριστικό τρόπο και περιόρισαν την εφαρμογή της σε καταστάσεις όπου η θέση των κοινοτικών θεσμικών οργάνων μπορούσε να επηρεάσει τη συμπεριφορά των οικονομικών παραγόντων.
61. Κατ' εφαρμογή της νομολογίας αυτής, η Επιτροπή συνέχισε να τηρεί αυστηρά την αρχή αυτή και περιόρισε την εφαρμογή της μόνον στις περιπτώσεις όπου η στάση της ήταν σε θέση να επηρεάσει ορισμένους οικονομικούς φορείς ή κράτη μέλη για το ότι ορισμένα μέτρα δεν ενέπιπταν στο πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων.
62. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή έλαβε ιδίως υπόψη τη συγκρισιμότητα των μέτρων για τα οποία οι οικονομικοί φορείς επικαλέσθηκαν την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Έτσι, η Επιτροπή εφάρμοσε την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σε πολλές υποθέσεις σχετικά με τα φορολογικά καθεστώτα κατά παρέκκλιση που βασίζονταν στην εφαρμογή της μεθόδου «cost plus»<sup>42</sup>. Τα καθεστώτα αυτά θεσπίστηκαν από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη αφού η Επιτροπή είχε θεωρήσει ότι ένα ανάλογο βελγικό καθεστώς δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 1 της συνθήκης.
63. Αντίθετα, η Επιτροπή απέρριψε τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη βάσει απουσίας δράσης εκ μέρους της. Αυτό ίσχυσε ιδίως σε τρεις αποφάσεις που λήφθηκαν στις 20 Δεκεμβρίου 2001<sup>43</sup> σχετικά με ενισχύσεις με τη μορφή «φορολογικών διακοπών» που θεσπίστηκαν από τις βασικές επαρχιακές κυβερνήσεις το 1993, και στις οποίες η Επιτροπή αρνήθηκε να εφαρμόσει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Η Επιτροπή υπογράμμισε ότι, ελλείψει κοινοποίησης εκ μέρους των ισπανικών αρχών, δεν ήταν σε θέση να αποφανθεί για το συμβιβασίμο των εν λόγω μέτρων προς την κοινή αγορά. Εξάλλου, η Επιτροπή δεν δέχθηκε να λάβει υπόψη μία παλαιότερη απόφαση σχετικά με μία άλλη πλευρά του βασικού φορολογικού

---

<sup>40</sup> Βλ. παράγραφο 37 της ανακοίνωσης.

<sup>41</sup> Αναφέρεται παραπάνω στην υποσημείωση αριθ. 37.

<sup>42</sup> Βλ. τις προαναφερθείσες υποθέσεις στην υποσημείωση αριθ.5.

<sup>43</sup> Αποφάσεις της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου, ΕΕ L 17 της 22.1.2003, σ. 20, ΕΕ L 40 της 14.2.2003, σ. 11, ΕΕ L 77 της 24.3.2003, σ.1.

συστήματος. Πράγματι, η απόφαση αυτή δεν αφορούσε άμεσα τα εν λόγω μέτρα και κατά συνέπεια δεν μπορούσε κατά κανένα τρόπο να θεωρηθεί ως ένα είδος «σιωπηρής έγκρισης» ολόκληρου του βασικού φορολογικού συστήματος, περιλαμβανομένων των «φορολογικών διακοπών».

#### πλαίσιο αριθ.12

Έτσι, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ερμηνεύθηκε αυστηρά από την Επιτροπή. Η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη δεν μπορεί να αναγνωριστεί παρά κατ' εξαίρεση, ιδίως όταν ένα ανάλογο καθεστώς κρίθηκε ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 1 της συνθήκης ή κηρύχθηκε συμβιβάσιμο από την Επιτροπή στο παρελθόν. Πάντως, το γεγονός της έγκρισης ενός τμήματος ενός καθεστώτος δεν προδικάζει σε τίποτα το συμβιβάσιμο προς τους κανόνες της συνθήκης των λοιπών πλευρών του ίδιου καθεστώτος.

## 2. ΟΙ ΣΧΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΙΖΗΜΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

### 2.1. Έννοια της κρατικής ενίσχυσης και του επιζήμιου φορολογικού μέτρου σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας

64. Πρέπει να υπενθυμίσουμε ότι, επιδιώκοντας τον ίδιο γενικό στόχο της μείωσης των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, η διαδικασία εξέτασης των φορολογικών καθεστώτων από απόψεως κρατικών ενισχύσεων είναι ανεξάρτητη των εργασιών του κώδικα δεοντολογίας. Εξάλλου, όπως ανέφερε ήδη η ανακοίνωση, ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως επιζήμιου δυνάμει του κώδικα δεοντολογίας δεν συνεπάγεται υποχρεωτικά του χαρακτηρισμού του ως κρατικής ενίσχυσης. Τα κριτήρια που προβλέπονται στο άρθρο 87 παράγραφος 1 καθώς και εκείνα που προβλέπονται στον κώδικα δεοντολογίας, εφόσον περιέχουν ορισμένες αντιστοιχίες, δεν αλληλεπικαλύπτονται πάντα. Πράγματι, για να χαρακτηριστεί ως επιζήμιο, ένα μέτρο πρέπει να πληροί τουλάχιστον ένα από τα κριτήρια που περιλαμβάνονται στην παράγραφο Β του κώδικα δεοντολογίας<sup>44</sup> που δεν είναι ταυτόσημα με εκείνα που περιέχονται στις διατάξεις του άρθρου 87 παράγραφος 1. Εξάλλου, το γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής του κώδικα δεοντολογίας είναι ευρύτερο εφόσον εφαρμόζεται επίσης σε εδάφη εξαρτώμενα και συνδεδεμένα που δεν υπόκεινται στους κανόνες που διέπουν τις κρατικές ενισχύσεις.
65. Έτσι, στο πλαίσιο μιας δράσης που ξεκίνησε στις 11 Ιουλίου 2001, η Επιτροπή εξέτασε 15 φορολογικά μέτρα κατανεμημένα σε 12 κράτη μέλη. Τα 15 αυτά μέτρα απετέλεσαν όλα αντικείμενο εξέτασης στο πλαίσιο του κώδικα δεοντολογίας για τη

<sup>44</sup> Ήτοι μεταξύ άλλων: η ύπαρξη πλεονεκτημάτων που χορηγούνται αποκλειστικά σε μη μονίμους κατοίκους ή για συναλλαγές που συνάφθηκαν με μη μονίμους κατοίκους, η ύπαρξη πλεονεκτημάτων απόλυτα απομονωμένων από την εγχώρια οικονομία, κατά τρόπο ώστε δεν έχουν επιπτώσεις στην εθνική φορολογική βάση, η χορήγηση πλεονεκτημάτων ελλείψει οποιασδήποτε πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας και ουσιαστικής οικονομικής παρουσίας στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους, αποκλίσεις μεταξύ των κανόνων που εφαρμόζονται από ένα δεδομένο κράτος για τον καθορισμό των κερδών που προέρχονται από εσωτερικές δραστηριότητες ενός πολυεθνικού ομίλου και οι γενικά αποδεκτές αρχές σε διεθνές επίπεδο ή επίσης, η έλλειψη διαφάνειας..

φορολογία των επιχειρήσεων και 13 από αυτά αποδείχθηκαν ότι ήταν επιζήμια μέτρα όσον αφορά τον κώδικα δεοντολογίας.

66. Ο μη επιζήμιος χαρακτήρας ενός μέτρου δεν μπορεί να εγγυηθεί την έλλειψη στοιχείων κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 87 παράγραφος 1. Εξάλλου, η Επιτροπή εξέδωσε αποφάσεις στις οποίες χαρακτηρίζει ως ενίσχυση πολλά μέτρα που είχαν χαρακτηριστεί ως μη επιζήμια από τον κώδικα δεοντολογίας.<sup>45</sup> Αντίθετα, είναι απολύτως δυνατό ένα μέτρο που χαρακτηρίζεται ως επιζήμιο δυνάμει του κώδικα δεοντολογίας να μην εμπίπτει στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης. Πάντως, μέχρι στιγμής η Επιτροπή δεν έχει λάβει αποφάσεις προς την κατεύθυνση αυτή. Σχετικά με αυτό πρέπει να υπενθυμίσουμε, όπως υπογραμμίζει η πρώτη αιτιολογική σκέψη του κώδικα δεοντολογίας ότι αυτός ο τελευταίος στοχεύει μεταξύ άλλων, στην πρόληψη της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων ορισμένων κρατών μελών σε όφελος άλλων κρατών μελών, ενώ ο έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων στοχεύει στην πρόληψη των καταστάσεων όπου ο ανταγωνισμός και οι συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων επηρεάζονται. Επίσης, πρέπει να υπενθυμίσουμε ότι επειδή ο έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων δεν εφαρμόζεται παρά σε ειδικά μέτρα, δεν επιτρέπει να τεθεί τέλος στις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που θα απέρρεαν από γενικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν στα κράτη μέλη<sup>46</sup>. Έτσι, η πολιτική του ελέγχου των ενισχύσεων δεν θα μπορούσε να υποκαταστήσει τις προσπάθειες των κρατών μελών στον τομέα του συντονισμού των φορολογικών πολιτικών που στοχεύουν στην κατάργηση των επιζήμιων φορολογικών μέτρων.
67. Τέλος, θα θέλαμε να υπενθυμίσουμε ότι ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως κρατική ενίσχυση δεν συνεπάγεται υποχρεωτικά το ασυμβίβαστό του προς την κοινή αγορά. Πράγματι, αυτό θα πρέπει να εκτιμηθεί σύμφωνα με τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 87 της συνθήκης (βλ. σημεία 1.2 και παράγραφο 70 της παρούσας έκθεσης).

*πλαίσιο αριθ. 13*

Ακολουθώντας τον ίδιο γενικό στόχο της μείωσης των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, η διαδικασία εξέτασης των φορολογικών καθεστώτων από απόψεως κρατικών ενισχύσεων είναι ανεξάρτητη των εργασιών της κώδικα δεοντολογίας. Σύμφωνα με τις υποχρεώσεις της Επιτροπής δυνάμει της Συνθήκης και τις πολιτικές της δεσμεύσεις, η εκτίμηση του συμβιβασμού των φορολογικών μέτρων με την κοινή αγορά βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια που μπορούν σε ορισμένες περιπτώσεις να αποκλίνουν εκείνων που προβλέπονται από τον κώδικα δεοντολογίας για την εκτίμηση του επιζήμιου χαρακτήρα των μέτρων αυτών. Ο χαρακτηρισμός του επιζήμιου φορολογικού μέτρου δυνάμει του κώδικα δεοντολογίας δεν επηρεάζει κατά συνέπεια υποχρεωτικά τον ενδεχόμενο χαρακτηρισμό του ως κρατική ενίσχυση και αντιστρόφως.

<sup>45</sup> Βλ. ιδίως την απόφαση της Επιτροπής της 31.10.2000 σχετικά με το ισπανικό καθεστώς φορολογικών μειώσεων για δραστηριότητες εξαγωγής (EE L 60 της 1.3.2001, σ. 57) και την προαναφερθείσα απόφαση της Επιτροπής σχετικά με το γαλλικό φορολογικό καθεστώς των κέντρων διαχείρισης χρηματικών ροών.

<sup>46</sup> Βλ. σημείο 6 της ανακοίνωσης.

## 2.2. Έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων και καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού

68. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, παρότι ακολουθούν τον ίδιο γενικό στόχο, η έννοια της κρατικής ενίσχυσης και εκείνη του επιζήμιου μέτρου σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας μπορούν να διαφέρουν. Η δράση της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων πάντως μπόρεσε σε κάποιο βαθμό να διευκολύνει τη συμφωνία για τον κώδικα δεοντολογίας και αυτό για πολλούς λόγους.
69. Στο πλαίσιο της δέσμευσής της για την επανεξέταση των ισχυόντων φορολογικών μέτρων στα κράτη μέλη, που προβλέπεται στην παράγραφο J του κώδικα δεοντολογίας, η Επιτροπή έδωσε προτεραιότητα στα μέτρα που παράλληλα αποτελούσαν αντικείμενο εξέτασης στο πλαίσιο του κώδικα δεοντολογίας. Έτσι, από τον Φεβρουάριο του 1999, η Επιτροπή απηύθυνε στα κράτη μέλη μία σειρά αιτήσεων πληροφοριών σχετικά με μεγάλο αριθμό φορολογικών μέτρων. Μετά από την εξέταση των απαντήσεων στις αιτήσεις αυτές πληροφοριών, η Επιτροπή ξεκίνησε στις 11 Ιουλίου 2001 διαδικασίες κατά 15 φορολογικών καθεστώτων, 13 εκ των οποίων εν τω μεταξύ κρίθηκαν επιζήμια από την ομάδα του κώδικα δεοντολογίας του Συμβουλίου. Ως προς αυτό πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι τα 15 μέτρα που εξετάστηκαν από την Επιτροπή επιλέχθηκαν κυρίως λόγω των αισθητών οικονομικών τους επιπτώσεων και των ιδιαίτερα αρνητικών τους συνεπειών στον ανταγωνισμό και στις συναλλαγές.
70. Στο σημείο 33 της ανακοίνωσης, η Επιτροπή ανήγγειλε ότι η εξέταση του συμβιβάσιμου των φορολογικών ενισχύσεων προς την κοινή αγορά λάμβανε υπόψη, *μεταξύ άλλων*, τις επιπτώσεις των ενισχύσεων αυτών τις οποίες θα προέβλεπε η εφαρμογή του κώδικα δεοντολογίας. Στην πράξη, η Επιτροπή δεν ανέπτυξε νέα κριτήρια συμβιβάσιμου που βασίζονται στον επιζήμιο χαρακτήρα ενός μέτρου<sup>47</sup>, και έδωσε προτεραιότητα στην εξέταση των φορολογικών μέτρων που αποτελούσαν κρατικές ενισχύσεις και είχαν αισθητή οικονομική επίπτωση και ιδιαίτερα αρνητικές συνέπειες στον ανταγωνισμό και τις συναλλαγές. Η δράση αυτή της Επιτροπής μπόρεσε να αποτελέσει, σε ορισμένες περιπτώσεις όπου τα κράτη μέλη δεν είχαν ακόμα προβλέψει την κατάργηση των επιζήμιων μέτρων, ένα συμπληρωματικό κίνητρο για την κατάργηση αυτή σύμφωνα με την πρόσκληση του κώδικα δεοντολογίας.<sup>48</sup>

### πλαίσιο αριθ. 14

Η παράλληλη δράση της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων μπόρεσε, σε κάποιο βαθμό, να διευκολύνει τη συμφωνία για τον κώδικα δεοντολογίας. Η Επιτροπή προτίθεται ασφαλώς να συνεχίσει τη δράση της στον τομέα των φορολογικών ενισχύσεων στο μέλλον, δίνοντας προτεραιότητα στα μέτρα που είχαν αισθητή οικονομική επίπτωση και ιδιαίτερα αρνητικές συνέπειες στον ανταγωνισμό και τις συναλλαγές.

<sup>47</sup> Βλ. σημείο 1.2.

<sup>48</sup> Βλ. παράγραφος D του κώδικα δεοντολογίας.

### 3. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗΣ ΣΤΑ ΜΕΤΡΑ ΠΟΥ ΕΜΠΙΠΤΟΥΝ ΣΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

71. Εάν η ανακοίνωση της Επιτροπής κατ' αρχήν δεν αφορά παρά την άμεση φορολογία, μπόρεσε να χρησιμεύσει ως βοήθημα για την ανάλυση ορισμένων περιπτώσεων που εμπίπτουν στην έμμεση φορολογία. Έτσι, η Επιτροπή αναφέρθηκε στην ανακοίνωση σε πολλές αποφάσεις<sup>49</sup> σχετικά με μέτρα που εμπίπτουν στην έμμεση φορολογία και ιδίως όσον αφορά την αρχή της αιτιολόγησης ενός μέτρου από τη φύση και την οικονομία του συστήματος. Ασφαλώς, τα μέτρα που εμπίπτουν στην έμμεση φορολογία παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες που δεν εξετάστηκαν στο πλαίσιο της ανακοίνωσης αυτής.
72. Η έννοια της κρατικής ενίσχυσης συνεπάγεται ιδίως ότι τα εν λόγω μέτρα ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις, μειώνοντας τα βάρη τα οποία συνήθως φέρουν οι επιχειρήσεις αυτές. Στο πλαίσιο αυτό, οι μειώσεις του ΦΠΑ πλαισιώνονται στενά από τις κοινοτικές διατάξεις και υπακούουν σε μία λογική ίσης φορολογικής μεταχείρισης για αντίστοιχα προϊόντα. Κατά συνέπεια, τέτοιου είδους μειώσεις γενικά δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 87 παράγραφος 1. Η κατάσταση κατά γενικό κανόνα είναι διαφορετική στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης διότι οι φόροι αυτοί πλήττουν άμεσα τις επιχειρήσεις. Μία μείωση της φορολογίας αυτής υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων δύναται να συστήσει κρατική ενίσχυση. Η Επιτροπή θεωρεί στην παρούσα φάση ότι θα μπορούσε να ξεκινήσει ένας προβληματισμός σχετικά με τη δυνατότητα να διασαφηνιστούν και να κωδικοποιηθούν οι κανόνες που εφαρμόζονται στον τομέα.
73. Εξάλλου, για να συμφιλιωθούν οι επιδιωκόμενοι στόχοι στο πλαίσιο της πολιτικής της ελέγχου των ενισχύσεων και για να ενισχυθεί η συνοχή με τις προτάσεις που παρουσιάζει στο Συμβούλιο στον τομέα της φορολογικής εναρμόνισης, η Επιτροπή στο εξής προβαίνει, ταυτόχρονα, σε μία εξέταση των αιτήσεων φορολογικής παρέκκλισης των κρατών μελών και σε μία ανάλυση όσον αφορά τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις<sup>50</sup>. Η πρακτική αυτή απετέλεσε αντικείμενο μιας επιστολής που απευθύνθηκε στα κράτη μέλη η οποία περιλαμβάνει λεπτομερές ερωτηματολόγιο που θα πρέπει να υποβληθεί στην Επιτροπή στο πλαίσιο οποιασδήποτε αίτησης για παρέκκλιση που υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 8.4 της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ. Το ερωτηματολόγιο αυτό επιτρέπει στα κράτη μέλη να αναφέρουν εάν το μέτρο για το οποίο ζητούν παρέκκλιση δυνάμει της οδηγίας δεν δύναται να αποτελέσει συν τω χρόνω μία κρατική ενίσχυση. Οι ταυτόχρονες αυτές εξετάσεις θα εξακολουθήσουν με την προσεχή έναρξη ισχύος της οδηγίας «φορολόγηση της ενέργειας» (που προβλέπεται για την 1η Ιανουαρίου 2004), που διατηρεί τη δυνατότητα χορήγησης ειδικής φορολογικής παρέκκλισης για τα κράτη μέλη.

---

<sup>49</sup> Βλ. σημεία 1.1.5.1. της παρούσας έκθεσης.

<sup>50</sup> Ως παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η περίπτωση της κρατικής ενίσχυσης N 179/2002 που χορηγήθηκε από τη Γαλλία με τη θέσπιση ενός μειωμένου συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης στο ρούμι που παράγεται «παραδοσιακά» στα υπερπόντια διαμερίσματα και στην περίπτωση της κρατικής ενίσχυσης N 804/2001 που θεσπίζει ένα μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης για το βιολογικό ντίζελ στο Ηνωμένο Βασίλειο.

74. Η συμφιλιωτική τάση μεταξύ των κανόνων σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις και των επιταγών που συνδέονται αναπόσπαστα με τη φορολογική εναρμόνιση στον τομέα της ενέργειας υπήρξε ένα βασικό στοιχείο στη διαδικασία διαπραγμάτευσης που οδήγησε, στις 27 Οκτωβρίου 2003, στη συμφωνία του Συμβουλίου για την πρόταση οδηγίας σχετικά με τη φορολόγηση της ενέργειας. Η οδηγία αυτή βασίζεται άμεσα στις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία του Πρωτοδικείου και του Δικαστηρίου καθώς και από την πρακτική της Επιτροπής στον φορολογικό τομέα. Θεωρεί ειδικότερα ότι ο αποκλεισμός της φορολογίας ενεργειακών προϊόντων τα οποία χρησιμοποιούνται με άλλον τρόπο από ό,τι ως καύσιμα μπορεί να αιτιολογηθεί από τη φύση και τη γενική οικονομία του συστήματος κοινοτικής φορολόγησης..

*πλαίσιο αριθ. 15*

Έστω και εάν η ανακοίνωση δεν στοχεύει τις ενισχύσεις που εμπίπτουν στην έμμεση φορολογία, οι αρχές που περιέχονται σε αυτή φαίνεται ότι σε μεγάλο βαθμό εφαρμόζονται σε αυτό το είδος των ενισχύσεων. Αντίθετα, ορισμένες ιδιαιτερότητες της έμμεσης φορολογίας θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστής ανακοίνωσης.

#### **4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΣΤΑΣΕΙΣ**

75. Η εφαρμογή της ανακοίνωσης από την Επιτροπή επέτρεψε να διευκρινιστούν και να τελειοποιηθούν οι αρχές που περιλαμβάνονται στην ανακοίνωση.
76. Ειδικότερα, η Επιτροπή συνέχισε να εφαρμόζει αυστηρά το κριτήριο της επιλεξιμότητας, καθώς και την αιτιολόγηση των φορολογικών παρεκκλίσεων από τη γενική οικονομία του εν λόγω συστήματος.
77. Η πρακτική της Επιτροπής, κυρίως έναντι των περιπτώσεων για τις οποίες κίνησε διαδικασίες με δική της πρωτοβουλία, αποδεικνύει την παρουσία μιας πλειοψηφίας περιπτώσεων ασυμβίβαστων ενισχύσεων υπέρ της λειτουργίας. Η Επιτροπή προτίθεται να συνεχίσει την εξέταση και την επανεξέταση των ισχυόντων φορολογικών καθεστώτων, αλλά θεωρεί ότι η δράση αυτή πρέπει επίσης να συνοδεύεται με δράσεις που στοχεύουν στην ενίσχυση της γνώσης των κανόνων στον τομέα των φορολογικών ενισχύσεων, τόσο σε επίπεδο κρατών μελών, όσο και σε επίπεδα επιχειρήσεων. Για να γίνει αυτό, η Επιτροπή θα συνεχίσει τις προσπάθειές της στον τομέα της κατάρτισης και της δημοσίευσης των κανόνων του τομέα των κρατικών ενισχύσεων.
78. Στο παρόν στάδιο, φαίνεται ότι η ανακοίνωση αποδείχθηκε να είναι κατάλληλο μέσο στο πλαίσιο της ανάλυσης των ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα και ότι καμία αναθεώρησή της δεν επιβάλλεται στο άμεσο μέλλον. Αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο εφόσον η νομολογία που χρησίμευσε ως βάση της εκπόνησης της ανακοίνωσης ουσιαστικά επιβεβαίωσε το περιεχόμενό της και δεν σημείωσε αισθητή εξέλιξη στον φορολογικό τομέα από το 1998. Πάντως, επειδή η ανακοίνωση είναι ένα γενικό έγγραφο, δεν μπορεί, λόγω της φύσης της να καλύψει όλες τις περιπτώσεις που δύναται να εμπίπτουν στην προσοχή της Επιτροπής. Κατά συνέπεια, βάσει της εξέλιξης της νομολογίας του Δικαστηρίου και του Πρωτοδικείου, καθώς και της πρακτικής λήψεως αποφάσεων της Επιτροπής, η τελευταία αυτή θα μπορούσε να οδηγηθεί στο να συμπληρώσει και να διευκρινίσει ορισμένες πλευρές της ανακοίνωσης, όσον αφορά το συμβιβασίμο των κρατικών

ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, η Επιτροπή επιθυμεί να υπογραμμίσει ότι η μορφή, φορολογική ή άλλη, με την οποία χορηγείται μια ενίσχυση, δεν μπορεί να επηρεάσει την εξέταση της συμβατότητάς της. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν προτίθεται να εκπονήσει ειδικά κριτήρια συμβατότητας για τις κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα.

79. Στον τομέα της καταπολέμησης της επιζήμιας φορολόγησης, η παράλληλη δράση της Επιτροπής στον τομέα του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων μπόρεσε, σε κάποιο βαθμό, να διευκολύνει τη συμφωνία για τον κώδικα δεοντολογίας. Η δράση της Επιτροπής στον τομέα των φορολογικών ενισχύσεων πάντως δεν προορίζεται για να περιοριστεί αποκλειστικά στα μέτρα που εμπίπτουν στον κώδικα δεοντολογίας του Συμβουλίου σχετικά με τη φορολογία των επιχειρήσεων. Έτσι, μετά τη συμφωνία της 3<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003, η Επιτροπή θα συνεχίσει την εξέτασή της των φορολογικών ενισχύσεων, δίδοντας προτεραιότητα σε εκείνες που έχουν αισθητές οικονομικές επιπτώσεις και ιδιαίτερα αρνητικές συνέπειες στον ανταγωνισμό και τις συναλλαγές.
80. Τέλος, όσον αφορά την έμμεση φορολογία, εάν η ισχύουσα ανακοίνωση μπόρεσε να χρησιμεύσει ως βάση για τη δράση της σε ορισμένες περιπτώσεις, ιδίως όσον αφορά της αρχής της αιτιολόγησης των μέτρων λόγω της φύσης και της οικονομίας του συστήματος, δεν εξετάζει όμως όλες τις πλευρές σχετικά με αυτό το είδος της φορολογίας. Η Επιτροπή θεωρεί ότι είναι επιθυμητός ένας προβληματισμός σχετικά με την αναγκαιότητα μιας διασαφήνισης και μιας κωδικοποίησης στον τομέα αυτό.