



Ε.Δ.Ε.: 25.08.001.01
25.02.001.11
25.01.006

(Εγκ. Αρ. 3)

27 Σεπτεμβρίου, 2001

Γενικό Εισαγγελέα της Δημοκρατίας,
Γενικό Ελεγκτή,
Επίτροπο Διοικήσεως,
Γενικούς Διευθυντές Βουλής των Αντιπροσώπων, Υπουργείων,
Γραφείου Προγραμματισμού και Γενικό Λογιστή,
Αρχιπρωτοκολλητή Ανωτάτου Δικαστηρίου,
Γραμματέα Υπουργικού Συμβουλίου,
Διευθυντή Γραφείου Προέδρου,

**ΘΕΜΑ: Οι περί Ελέγχου των Δημοσίων Ενισχύσεων Νόμοι του 2001
Δημόσιες Ενισχύσεις που έχουν τη μορφή φορολογικού μέτρου**

Επιθυμώ να αναφερθώ στο πιο πάνω θέμα και να υπενθυμίσω ότι σύμφωνα με το Άρθρο 2 των περί Ελέγχου των Δημοσίων Ενισχύσεων Νόμων του 2001 δημόσια ενίσχυση προς επιχειρήσεις μπορεί να παραχωρηθεί υπό οποιαδήποτε μορφή, η οποία, μεταξύ άλλων, μπορεί να είναι μείωση ή απαλλαγή φόρων, δασμών ή τελών.

2. Επειδή οι δημόσιες ενισχύσεις αυτής της μορφής δεν είναι πάντοτε εύκολα αντιληπτές, όπως είναι οι ενισχύσεις με τη μορφή επιχορηγήσεων, επισυνάπτεται σχετική ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής η οποία περιέχει χρήσιμα στοιχεία και επεξηγήσεις για τα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων και συνιστούν δημόσιες ενισχύσεις.

(Χρ. Ανδρέου)

Έφορος Δημοσίων Ενισχύσεων

/ΑΓ-(Forologiko metro)

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων

Εισαγωγή

1. Μετά από εκτενή συζήτηση σχετικά με την αναγκαιότητα μιας συντονισμένης δράσης σε κοινοτικό επίπεδο για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, το Συμβούλιο των Υπουργών Οικονομικών (Ecofin) της 1ης Δεκεμβρίου 1997 διατύπωσε μια σειρά συμπερασμάτων και ενέκρινε ψήφισμα για έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων¹ εφεξής «κώδικας δεοντολογίας». Με την ευκαιρία αυτή, η Επιτροπή ανέλαβε τη δέσμευση να καταρτίσει κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή των άρθρων 92 και 93 της συνθήκης στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων και "να παρακολουθήσει στενά την αυστηρή εφαρμογή των κανόνων για τις ενισχύσεις αυτές". Ο κώδικας δεοντολογίας θα ενισχύσει τη διαφάνεια στο φορολογικό τομέα, χάρη σε ένα σύστημα αμοιβαίας πληροφόρησης μεταξύ κρατών μελών και αξιολόγησης των φορολογικών μέτρων που μπορούν να περιληφθούν στο πεδίο εφαρμογής του. Εξάλλου, οι περί κρατικών ενισχύσεων διατάξεις της συνθήκης θα συμβάλουν, μέσω του ειδικού μηχανισμού τους, στην επίτευξη του στόχου για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού μηχανισμού.
2. Στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, η δέσμευση της Επιτροπής εντάσσεται στον ευρύτερο στόχο για την αποσαφήνιση και ενίσχυση της εφαρμογής των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις προκειμένου να μειωθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην ενιαία αγορά. Η αρχή του μη συμβιβάσιμου με την κοινή αγορά και οι παρεκκλίσεις που προβλέπουν οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται στις ενισχύσεις "υπό οποιαδήποτε μορφή" και ιδίως σε ορισμένα φορολογικά μέτρα. Στην περίπτωση των φορολογικών μέτρων ο χαρακτηρισμός ως "ενίσχυσης" κατά την έννοια του άρθρου 92 παράγραφος 1 της συνθήκης απαιτεί ωστόσο ορισμένες διευκρινίσεις, οι οποίες θα δοθούν στην παρούσα ανακοίνωση. Οι διευκρινίσεις αυτές είναι ιδιαίτερα σημαντικές ενόψει των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από το χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως ενίσχυση και των συνεπειών που έχει η μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών από τα κράτη μέλη.
3. Μετά την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς και την ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων, κρίθηκε αναγκαίο να εξεταστούν επίσης οι ιδιαίτερες επιπτώσεις που έχουν οι ενισχύσεις που χορηγούνται υπό μορφή φορολογικών μέτρων και να προσδιοριστούν επακριβώς οι συνέπειες που απορρέουν από την εξέταση του συμβιβάσιμότητάς τους με την κοινή αγορά². Η πραγματοποίηση της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης και οι προσπάθειες των κρατών μελών για τη δημοσιονομική εξυγίανση που αυτή συνεπάγεται θα αυξήσουν ακόμα περισσότερο τη σημασία της αυστηρής διαχείρισης των κρατικών ενισχύσεων, όποια και εάν είναι η μορφή τους. Στο πλαίσιο αυτό, το κοινό συμφέρον απαιτεί επίσης να ληφθούν υπόψη οι σοβαρές

¹ ΕΕ C 2, 6.1.1998, σ. 1

² Βλέπε πρόγραμμα δράσης υπέρ της ενιαίας αγοράς, CSE (97) 1, της 4ης Ιουνίου 1997, δεύτερος στρατηγικός στόχος, 1η δράση.

επιπτώσεις ορισμένων φορολογικών ενισχύσεων στα έσοδα των άλλων κρατών μελών.

4. Εκτός από την ενίσχυση της διαφάνειας και του προβλέψιμου χαρακτήρα των αποφάσεων της Επιτροπής, η παρούσα ανακοίνωση αποσκοπεί επίσης να εξασφαλίσει τη συνοχή και την ίση μεταχείριση μεταξύ των κρατών μελών. Πράγματι, η Επιτροπή προτίθεται, όπως επισημαίνεται στον κώδικα δεοντολογίας, να εξετάσει ή να επανεξετάσει χωριστά, βάσει της παρούσας ανακοίνωσης, καθένα από τα ισχύοντα φορολογικά καθεστώτα στα κράτη μέλη.

A. Τα κοινοτικά μέσα δράσης

5. Η συνθήκη παρέχει στην Κοινότητα μέσα δράσης για την εξάλειψη των διαφόρων στρεβλώσεων που εμποδίζουν την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς. Ως εκ τούτου, θεωρείται απαραίτητος ο διαχωρισμός μεταξύ των διαφόρων μορφών στρεβλώσεων.
6. Ορισμένα γενικά φορολογικά μέτρα μπορούν να εμποδίσουν την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Για τα μέτρα αυτά η συνθήκη προέβλεψε, αφενός, τη δυνατότητα εναρμόνισης των φορολογικών διατάξεων των κρατών μελών, βάσει του άρθρου 100 (έκδοση οδηγιών του Συμβουλίου με ομοφωνία). Αφετέρου, ορισμένες διαφορές μεταξύ των ισχυουσών ή προβλεπόμενων γενικών διατάξεων στα κράτη μέλη μπορούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό και να προκαλέσουν στρεβλώσεις που πρέπει να εξαλειφθούν, βάσει των άρθρων 101 και 102 (διαβούλευση της Επιτροπής με τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη· ενδεχομένως, έκδοση οδηγιών του Συμβουλίου με ειδική πλειοψηφία).
7. Οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που οφείλονται σε κρατικές ενισχύσεις υπόκεινται σε καθεστώς προηγούμενης έγκρισης των ενισχύσεων από την Επιτροπή, υπό τον έλεγχο του κοινοτικού δικαστή. Πράγματι, βάσει του άρθρου 93 παράγραφος 3, οι ενισχύσεις αυτές υπόκεινται σε μια διαδικασία υποχρεωτικής κοινοποίησης στην Επιτροπή. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θέσουν σε εφαρμογή τα σχέδια ενισχύσεών τους χωρίς την έγκριση της Επιτροπής. Η Επιτροπή εξετάζει το συμβιβασίμο των ενισχύσεων όχι βάσει των μορφών που μπορούν να λάβουν, αλλά βάσει των αποτελεσμάτων τους. Δύναται να αποφασίσει την τροποποίηση ή την κατάργηση από το οικείο κράτος μέλος των ενισχύσεων για τις οποίες διαπίστωσε ότι δεν συμβιβάζονται με την κοινή αγορά. Εάν, κατά παράβαση των κανόνων που προβλέπουν οι σχετικές διαδικασίες, οι ενισχύσεις έχουν ήδη τεθεί σε εφαρμογή, η κατάργησή τους συνεπάγεται καταρχήν ότι το οικείο κράτος μέλος απαιτεί την επιστροφή τους από τον/τους δικαιούχους τους.

B. Εφαρμογή του άρθρου 92 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ στα φορολογικά μέτρα

8. Σύμφωνα με το άρθρο 92 παράγραφος 1, "οι ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές". Για την εφαρμογή των κοινοτικών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, είναι αδιάφορο ένα το μέτρο έχει ή όχι φορολογικό χαρακτήρα, εφόσον το άρθρο 92 εφαρμόζεται σε μέτρα ενισχύσεων "υπό οποιαδήποτε μορφή". Για να χαρακτηριστεί

ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 92, ένα μέτρο πρέπει να ικανοποιεί σωρευτικά τα κριτήρια που αναλύονται στη συνέχεια.

9. Πρώτον, το μέτρο πρέπει να παρέχει στους δικαιούχους ένα πλεονέκτημα που μειώνει τις συνθήκες επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού τους. Το πλεονέκτημα αυτό μπορεί να παρασχεθεί με τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχείρησης, η οποία μπορεί να λάβει διάφορες μορφές και ιδίως:
 - μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου (έκπτωση κατά παρέκκλιση, έκτακτη ή ταχεία απόσβεση, εγγραφή αποθεματικών στον ισολογισμό, ...)
 - μερική ή πλήρη μείωση του ποσού του φόρου (απαλλαγή, πίστωση φόρου, ...)
 - αναβολή ή ακύρωση της πληρωμής μιας φορολογικής οφειλής, ή ακόμα και έκτακτη αναδιάρθρωσή της.
10. Δεύτερον, το πλεονέκτημα πρέπει να παρέχεται από το κράτος ή με κρατικούς πόρους. Μια απώλεια φορολογικών εσόδων ισοδυναμεί με κατανάλωση ισόποσων κρατικών πόρων υπό μορφή δημοσιονομικών δαπανών. Το κριτήριο αυτό αφορά επίσης τις ενισχύσεις που χορηγούνται από περιφερειακές ή τοπικές αρχές των κρατών μελών³. Εξάλλου, το κράτος μπορεί να παρεμβαίνει τόσο με φορολογικές διατάξεις νομοθετικής, κανονιστικής ή διοικητικής φύσης, όσο και με πρακτικές της φορολογικής αρχής.
11. Τρίτον, το συγκεκριμένο μέτρο πρέπει να επηρεάζει τον ανταγωνισμό και τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών. Το κριτήριο αυτό προϋποθέτει ότι ο δικαιούχος του μέτρου ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς του ή από τον τρόπο χρηματοδότησής του. Σύμφωνα με πάγια νομολογία, για τους σκοπούς της διάταξης αυτής το κριτήριο του επηρεασμού των συναλλαγών πληρούται όταν η δικαιούχος επιχείρηση ασκεί οικονομική δραστηριότητα που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών. 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. Τη διαπίστωση αυτή δεν θα μπορούσε να μεταβάλλει ούτε το σχετικά χαμηλό ύψος μιας ενίσχυσης⁴, ούτε το περιορισμένο μέγεθος του δικαιούχου, ούτε η πολύ μικρή συμμετοχή του στην κοινοτική αγορά⁵, ούτε καν η έλλειψη εξαγωγικής δραστηριότητας του δικαιούχου⁶ ή το γεγονός ότι η επιχείρηση εξάγει το σύνολο σχεδόν της παραγωγής της εκτός Κοινότητας⁷.
12. Τέλος, το μέτρο πρέπει να είναι ειδικό ή επιλεκτικό, δηλαδή να ευνοεί "ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής". Ο επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος μπορεί να προκύπτει τόσο από μια εξαίρεση από τις φορολογικές

³ Απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 1987 στην υπόθεση 248/84, Γερμανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1987, σ. 4013.

⁴ Εξαιρουμένων ωστόσο των ενισχύσεων που πληρούν τα κριτήρια του κανόνα "de minimis". Βλέπε την ανακοίνωση της Επιτροπής που δημοσιεύτηκε στην ΕΕ C 68 της 6.3.1996, σ. 9.

⁵ Απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Σεπτεμβρίου 1994 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-278/92, C-279/92 και C-280/92, Ισπανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1994, σ. I-4103.

⁶ Απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Ιουλίου 1988 στην υπόθεση 102/87, Γαλλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1988, σ. 4067.

⁷ Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Μαρτίου 1990 στην υπόθεση C-142/87, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 1990, σ. 959.

διατάξεις νομοθετικής, κανονιστικής ή διοικητικής μορφής, όσο και από μια πρακτική που επιπίπτει στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής. Ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου μπορεί ωστόσο να δικαιολογείται από "τη φύση ή την οικονομία του συστήματος"⁸. Στην περίπτωση αυτή, το μέτρο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 92 παράγραφος 1 της συνθήκης. Οι διάφορες αυτές πλευρές αναπτύσσονται κατωτέρω.

Διάκριση μεταξύ κρατικών ενισχύσεων και γενικών μέτρων

13. Τα φορολογικά μέτρα που εφαρμόζονται σε όλους τους οικονομικούς φορείς που δραστηριοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους είναι, καταρχήν, γενικά μέτρα. Πρέπει πράγματι να εφαρμόζονται με ίσους όρους σε όλες τις επιχειρήσεις και το πεδίο τους δεν μπορεί να περιορίζεται εκ των πραγμάτων με διακρίσεις που επιβάλλει το κράτος κατά τη θέσπισή τους ή με άλλα στοιχεία που περιορίζουν το πρακτικό τους αποτέλεσμα. Η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει ωστόσο τα κράτη μέλη να επιλέγουν την οικονομική πολιτική που κρίνουν καταλληλότερη και ιδίως να κατανέμουν κατά την κρίση τους το φορολογικό βάρος στους διάφορους συντελεστές της παραγωγής. Με την προϋπόθεση ότι εφαρμόζονται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλους τους κλάδους παραγωγής, δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις:
- τα μέτρα που σχετίζονται μόνο με τη φορολογική τεχνική (π.χ. καθορισμός των φορολογικών συντελεστών, των κανόνων για τις αναπροσαρμογές αξίας και τις αποσβέσεις και των κανόνων για τη μεταφορά των ζημιών· διατάξεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή της φοροαποφυγής)·
 - τα μέτρα που επιδιώκουν ένα στόχο γενικής οικονομικής πολιτικής μέσω της μείωσης της φορολογίας που βαρύνει ορισμένα στοιχεία του κόστους παραγωγής (π.χ. έρευνα και ανάπτυξη, περιβάλλον, κατάρτιση, απασχόληση.)
14. Το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς επωφελούνται περισσότερο από άλλες από ορισμένα φορολογικά μέτρα δεν τα εντάσσει κατ'ανάγκη στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων ανταγωνισμού για τις κρατικές ενισχύσεις. Έτσι, τα μέτρα που αποσκοπούν στην ελάφρυνση της φορολογίας της εργασίας για όλες τις επιχειρήσεις έχουν σαφώς σημαντικότερες επιπτώσεις στις βιομηχανίες με υψηλή ένταση εργασίας από ό,τι σε εκείνες με υψηλή ένταση κεφαλαίου, χωρίς να συνιστούν κατ'ανάγκη κρατικές ενισχύσεις. Επίσης, τα φορολογικά κίνητρα για περιβαλλοντικές επενδύσεις, για την έρευνα και ανάπτυξη ή για την κατάρτιση ευνοούν μόνο τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τέτοιες επενδύσεις, χωρίς όμως να συνιστούν κατ'ανάγκη κρατικές ενισχύσεις.
15. Σύμφωνα με απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο το 1974⁹, με τον όρο κρατική ενίσχυση νοείται κάθε μέτρο που απαλλάσσει - μερικώς ή πλήρως - τις επιχειρήσεις συγκεκριμένου τομέα από τις οικονομικές επιβαρύνσεις που απορρέουν από την κανονική εφαρμογή του γενικού συστήματος "χωρίς η εν λόγω απαλλαγή να δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος". Η απόφαση διευκρινίζει επιπλέον ότι "το άρθρο 92 δεν προβαίνει σε διάκριση των εξεταζομένων

⁸ Απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Ιουλίου 1974 στην υπόθεση 173/73, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1974, σ. 709.

⁹ Βλέπε υποσημείωση αριθ. 8.

παρεμβάσεων ανάλογα με τις αιτίες ή τους σκοπούς, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους". Επίσης, η απόφαση διευκρινίζει ότι το γεγονός ότι το μέτρο ευθυγραμμίζει τις οικονομικές επιβαρύνσεις των επιχειρήσεων του σχετικού τομέα με εκείνες των ανταγωνιστών τους σε άλλα κράτη μέλη δεν του αφαιρεί το χαρακτήρα της "ενίσχυσης". Τέτοιες αποκλίσεις μεταξύ φορολογικών συστημάτων - που εμπίπτουν, όπως προαναφέρθηκε, στα άρθρα 100 έως 102 - δεν μπορούν να διορθωθούν με μονομερή μέτρα υπέρ των επιχειρήσεων που θίγονται περισσότερο από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων.

16. Επομένως, αυτό που έχει σημασία για την εφαρμογή του άρθρου 92, παράγραφος 1 σε ένα φορολογικό μέτρο, είναι εάν το μέτρο εισάγει υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων του κράτους μέλους μια εξαίρεση από την εφαρμογή του φορολογικού συστήματος. Πρέπει επομένως να προσδιοριστεί το εφαρμοστέο κοινό καθεστώς. Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί εάν μια εξαίρεση από την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού ή μια διαφοροποίηση στο εσωτερικό του δικαιολογούνται από "τη φύση ή την οικονομία του φορολογικού συστήματος", δηλαδή εάν απορρέουν άμεσα από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού συστήματος του οικείου κράτους μέλους. Εάν όχι, πρόκειται για κρατική ενίσχυση.

Το κριτήριο του ειδικού ή επιλεκτικού χαρακτήρα

17. Η μέχρι σήμερα πρακτική της Επιτροπής όσον αφορά τη λήψη των αποφάσεων στον τομέα αυτό καταδεικνύει ότι μόνο τα μέτρα των οποίων το πεδίο εφαρμογής εκτείνεται σε όλο το έδαφος του κράτους μέλους δεν υπάγονται στο κριτήριο του ειδικού χαρακτήρα που ορίζεται στο άρθρο 92, παράγραφος 1. Πράγματι, με την επιφύλαξη των αρχών που διατυπώνονται στην παράγραφο 16, τα εθνικά, περιφερειακά ή τοπικά μέτρα μπορούν να ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις. Η ίδια η συνθήκη χαρακτηρίζει ως ενισχύσεις τα μέτρα που ευνοούν την οικονομική ανάπτυξη μιας περιοχής και προβλέπει ρητά γι' αυτή τη μορφή ενισχύσεων, βάσει του άρθρου 92, παράγραφος 3, στοιχεία α) και γ), δυνατότητες παρέκκλισης από τη γενική αρχή του μη συμβιβάσιμου που ορίζεται στο άρθρο 92, παράγραφος 1.
18. Η συνθήκη προβλέπει σαφώς ότι τα μέτρα με τομεακό χαρακτήρα εμπίπτουν στο πεδίο του άρθρου 92, παράγραφος 1, το οποίο αναφέρει ρητά τον όρο "ορισμένοι κλάδοι παραγωγής" μεταξύ των κριτηρίων που χαρακτηρίζουν μια ενίσχυση που υπόκειται σε έλεγχο της Επιτροπής. Σύμφωνα με μια πάγια πλέον πρακτική και νομολογία, αποτελεί ενίσχυση το φορολογικό μέτρο που έχει ως κύριο αποτέλεσμα να ευνοεί έναν ή περισσότερους τομείς δραστηριότητας. Το ίδιο ισχύει και για ένα μέτρο που ευνοεί μόνο τα εξαγόμενα εθνικά προϊόντα¹⁰. Εξάλλου, η Επιτροπή θώρησε επίσης ως ενίσχυση ένα μέτρο που αφορούσε όλους τους τομείς που υπόκεινται σε διεθνή ανταγωνισμό¹¹. Μια παρέκκλιση από την εφαρμογή του βασικού συντελεστή του φόρου επί των εταιρειών υπέρ ενός οικονομικού τομέα στο σύνολό του συνιστά επομένως, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις,¹² κρατική

¹⁰ Απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Δεκεμβρίου 1969 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 6 και 11/69, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1969-1971, σ. 523.

¹¹ Απόφαση 97/239/ΕΚ της Επιτροπής της 4.12.1996 στην υπόθεση "Maribel bis/ter" (έχει παραπεμφθεί στο Δικαστήριο, υπόθεση C-75/97).

¹² Ειδικά στους τομείς της γεωργίας και αλιείας, βλ. σημείο 27.

ενίσχυση, όπως έκρινε η Επιτροπή για ένα μέτρο που αφορούσε το σύνολο του τομέα της μεταποίησης¹³.

19. Σε πολλά κράτη μέλη, οι φορολογικοί κανόνες διαφέρουν ανάλογα με τη νομική μορφή των επιχειρήσεων. Ορισμένες δημόσιες επιχειρήσεις απαλλάσσονται έτσι από τους τοπικούς φόρους ή από τους φόρους επί των εταιρειών. Σύμφωνα με το άρθρο 92 της συνθήκης, οι κανόνες οι οποίοι ευνοούν τις επιχειρήσεις που έχουν τη νομική μορφή της δημόσιας επιχείρησης και ασκούν οικονομική δραστηριότητα, ενδέχεται να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις.
20. 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 κατά την έννοια του άρθρου 92, παράγραφος 1.

Διακριτικές διοικητικές πρακτικές

21. Οι διακριτικές πρακτικές ορισμένων φορολογικών διοικήσεων μπορούν επίσης να οδηγήσουν στη λήψη μέτρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 92. Το Δικαστήριο αναγνωρίζει ότι η διακριτική μεταχείριση των οικονομικών φορέων μπορεί πράγματι να προσδώσει χαρακτήρα επιλεκτικού μέτρου σε ένα γενικό μέτρο κατά την εφαρμογή του σε ατομική βάση, κυρίως όταν η άσκηση της διακριτικής εξουσίας υπερβαίνει την απλή και με αντικειμενικά κριτήρια διαχείριση των φορολογικών εσόδων¹⁴.
22. Παρόλο που οι φορολογικοί κανόνες αποτελούν αναπόφευκτα αντικείμενο ερμηνείας στην καθημερινή πρακτική, οι κανόνες αυτοί δεν πρέπει να επιτρέπουν τη διακριτική μεταχείριση των επιχειρήσεων. Καταρχήν, κάθε διοικητική απόφαση που αποκλίνει από τους φορολογικούς κανόνες γενικής εφαρμογής προκειμένου να ευνοήσει μεμονωμένες επιχειρήσεις αποτελεί τεκμήριο για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης και πρέπει να εξετάζεται λεπτομερώς. Οι "administrative rulings", στο βαθμό που είναι διαδικασίες που προορίζονται να δώσουν μια απλή ερμηνεία των κανόνων γενικής εφαρμογής, δεν αποτελούν καταρχήν τεκμήριο για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης. Ωστόσο, η έλλειψη διαφάνειας στις αποφάσεις των διοικήσεων και τα περιθώρια χειρισμών που ενδεχομένως αυτές έχουν ενισχύουν τις υπόνοιες ότι υπάρχουν παρόμοιες ενισχύσεις σε ορισμένες τουλάχιστον περιπτώσεις. Αυτό δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να καταβάλλουν κάθε προσπάθεια για να παρέχουν ασφάλεια δικαίου στους φορολογούμενούς τους και δυνατότητα πρόβλεψης όσον αφορά την εφαρμογή γενικών φορολογικών κανόνων.

Αιτιολόγηση μιας παρέκκλισης με βάση τη "φύση ή την οικονομία του συστήματος"

¹³ Απόφαση της Επιτροπής της 22.7.1998 στην υπόθεση "Irish Corporation Tax" (SG(98) D/7209), δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί.

¹⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Σεπτεμβρίου 1996 στην υπόθεση C-241/94, Γαλλία κατά Επιτροπής (Kimberly Clark Sopalin), Συλλογή 1996, σ. I-4551.

23. Η διαφοροποιημένη φύση ορισμένων μέτρων δεν σημαίνει κατ'ανάγκη ότι πρέπει να θεωρούνται κρατικές ενισχύσεις. Αυτό ισχύει για τις ενισχύσεις οι οποίες, λόγω του οικονομικού τους σκοπού, "είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος ή συντελούν σε αυτήν"¹⁵. Ωστόσο, η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να δίνεται από τα ίδια τα κράτη μέλη.
24. Έτσι, η προοδευτικότητα μιας κλίμακας φορολόγησης εισοδημάτων ή κερδών δικαιολογείται από την αναδιανεμητική λειτουργία των φόρων. Οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων στοιχείων ενεργητικού και αποτίμησης των αποθεμάτων ποικίλλουν από ένα κράτος μέλος στο άλλο, αλλά μπορούν να είναι εγγενείς στα φορολογικά συστήματα στα οποία εντάσσονται. Ομοίως, ο τρόπος είσπραξης των φορολογικών οφειλών μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το κράτος μέλος. Τέλος, ορισμένες συνθήκες μπορούν να δικαιολογούνται από αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των φορολογουμένων. Αντίθετα, υπάρχει τεκμήριο ενίσχυσης εάν η φορολογική αρχή κατά τρόπο μεροληπτικό, να καθορίζει διαφορετικές διάρκειες απόσβεσης ή διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για κάθε επιχείρηση ή τομέα. Παρόμοιο τεκμήριο υπάρχει και όταν η φορολογική διοίκηση αντιμετωπίζει τις φορολογικές οφειλές κατά περίπτωση, ακολουθώντας στόχο διαφορετικό από τη βελτιστοποίηση της είσπραξης των οφειλών της ενδιαφερόμενης επιχείρησης.
25. Είναι αυτονόητο ότι ο φόρος επί των κερδών δεν μπορεί να εισπραχθεί εάν δεν υπάρχουν κέρδη. Κατά συνέπεια, η φύση του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογεί τη ρητή εξαίρεση των μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, όπως τα ιδρύματα ή τα σωματεία, από το φόρο επί των κερδών εάν οι επιχειρήσεις αυτές δεν μπορούν στην πράξη να αποκομίσουν κέρδη. Επιπλέον, η φύση του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογεί την εξαίρεση των συνεταιρισμών που διανέμουν όλα τα κέρδη τους στα μέλη τους από τη φορολόγηση σε επίπεδο συνεταιρισμού των κερδών εάν ο φόρος εισπράττεται στο επίπεδο των μελών τους.
26. Πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των στόχων, αφενός, που επιδιώκει ένα συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς, οι οποίοι όμως είναι εξωγενείς σε σχέση με το καθεστώς αυτό - όπως ιδίως οι κοινωνικοί ή περιφερειακοί στόχοι - και, αφετέρου, των στόχων που είναι εγγενείς στο ίδιο το φορολογικό σύστημα. Ο λόγος ύπαρξης του φορολογικού συστήματος είναι η είσπραξη των εσόδων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών. Κάθε επιχείρηση καταβάλλει κανονικά το φόρο μία μόνο φορά. Η λογική του φορολογικού συστήματος επιβάλλει επομένως το συνυπολογισμό των φόρων που καταβάλλονται στο κράτος στο οποίο βρίσκεται η φορολογική έδρα της επιχείρησης. Αντίθετα, η λογική του φορολογικού συστήματος δύσκολα μπορεί να δικαιολογήσει ορισμένες εξαιρέσεις από τους φορολογικούς κανόνες, όπως όταν εταιρείες που δεν έχουν την έδρα τους στον τόπο φορολόγησης αντιμετωπίζονται ευνοϊκότερα από τις εταιρείες που εδρεύουν στον τόπο αυτό, ή όταν τα φορολογικά πλεονεκτήματα χορηγούνται μόνο στα κεντρικά γραφεία μιας επιχείρησης ή σε επιχειρήσεις που παρέχουν ορισμένες υπηρεσίες (π.χ. χρηματοπιστωτικές) στο εσωτερικό ενός ομίλου.
27. Ορισμένες ειδικές διατάξεις οι οποίες δεν εισάγουν διακρίσεις που θα επέτρεπαν για παράδειγμα τον καθορισμό του φόρου σε κατ'αποκοπή βάση (π.χ. στους τομείς της

¹⁵ Απόφαση 96/369/ΕΚ της Επιτροπής της 13ης Μαρτίου 1996 για τη χορήγηση φορολογικών ενισχύσεων υπό μορφή αποσβέσεων υπέρ γερμανικών αεροπορικών εταιρειών, ΕΕ L 146, 20.6.1996, σ. 42.

γεωργίας ή της αλιείας), μπορούν να δικαιολογούνται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος όταν λαμβάνουν ιδίως υπόψη ιδιαίτερες λογιστικές απαιτήσεις ή τη σημασία των έγγειων περιουσιακών στοιχείων στο ενεργητικό ορισμένων τομέων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις αυτές δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις. Τέλος, η λογική ορισμένων ειδικών διατάξεων για τη φορολογία των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων, περιλαμβανομένων των μικρών γεωργικών επιχειρήσεων¹⁶, είναι συγκρίσιμη με εκείνη στην οποία βασίζεται ο προοδευτικός χαρακτήρας μιας φορολογικής κλίμακας.

Γ. Το συμβιβασίμο των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα με την κοινή αγορά

28. Ακόμα και εάν ένα φορολογικό μέτρο συνιστά ενίσχυση που εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου 92, παράγραφος 1, μπορεί ωστόσο να τύχει, όπως και οι ενισχύσεις που χορηγούνται υπό άλλες μορφές, μιας από τις παρεκκλίσεις από την αρχή του μη συμβιβασίμου με την κοινή αγορά που προβλέπονται από τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού. Επιπλέον, όταν το κράτος αναθέτει στο δικαιούχο - είτε πρόκειται για ιδιωτική είτε για δημόσια επιχείρηση - τη διαχείριση υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος, η ενίσχυση μπορεί επίσης να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 90 της συνθήκης¹⁷.
29. Η Επιτροπή δεν μπορεί ωστόσο να εγκρίνει ενισχύσεις που αντιβαίνουν τόσο προς τους κανόνες της συνθήκης, και ιδίως τους κανόνες για την απαγόρευση των διακρίσεων και για το δικαίωμα εγκατάστασης, όσο και προς τις διατάξεις του παράγωγου δικαίου στον τομέα της φορολογίας¹⁸. Αυτές οι πλευρές της ενίσχυσης μπορούν παράλληλα να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστής διαδικασίας δυνάμει του άρθρου 169. Σύμφωνα με τη νομολογία, τα συστατικά στοιχεία μιας ενίσχυσης τα οποία είναι αναγκαία για την πραγματοποίηση του σκοπού της και αντιβαίνουν σε διατάξεις της συνθήκης, εκτός των άρθρων 92 και 93, πρέπει να εξετάζονται με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 93 στο πλαίσιο μιας γενικής εξέτασης του συμβιβασίμου ή μη της ενίσχυσης.
30. Ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως επιζήμιου φορολογικού μέτρου βάσει του κώδικα δεοντολογίας δεν επηρεάζει τον ενδεχόμενο χαρακτηρισμό του ως κρατικής ενίσχυσης. Αντίθετα, η εξέταση της συμβατότητας των φορολογικών ενισχύσεων με την κοινή αγορά θα πρέπει να γίνει λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων, τις επιπτώσεις τους που θα εντοπιστούν χάρη στην εφαρμογή του κώδικα δεοντολογίας.
31. Εάν μια φορολογική ενίσχυση χορηγείται ως κίνητρο για τη συμμετοχή των επιχειρήσεων στην υλοποίηση συγκεκριμένων σχεδίων (επενδύσεων κυρίως) και εάν η έντασή της είναι χαμηλή σε σχέση με το κόστος υλοποίησης του σχεδίου, η ενίσχυση δεν διαφέρει από μια επιχορήγηση και μπορεί να τύχει της ίδιας

¹⁶ Φορείς του γεωργικού τομέα που δεν απασχολούν περισσότερες από 10 μονάδες ετήσιας εργασίας.

¹⁷ Απόφαση του Πρωτοδικείου της 27ης Φεβρουαρίου 1997 στην υπόθεση T-106/95, FFSA και αλ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 1997, σ. II-229. Διάταξη της 25ης Μαρτίου 1998, υπόθεση C-174/97P, Συλλογή 1998, I-1303.

¹⁸ Απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Μαρτίου 1977, Ianelli κατά Meroni, υπόθεση 74/76, Συλλογή σ. 557. Βλέπε επίσης την απόφαση της 21.5.1980 στην υπόθεση 73/79 ("Sovrapprezzo"), Συλλογή σ. 1553, την απόφαση της 18.9.1995 στην υπόθεση T-49/93 ("SIDE"), Συλλογή 1995, II σ. 2501 και την απόφαση της 27ης Μαΐου 1981 ("Salengo") στην υπόθεση C-142 και 143/80, Συλλογή 1981, σ. 1413.

μεταχείρισης. Ωστόσο, τέτοιες ενισχύσεις πρέπει να υπόκεινται σε κανόνες επαρκώς διαφανείς ώστε να επιτρέπουν ιδίως την ποσοτική εκτίμηση του πλεονεκτήματος από το οποίο επωφελείται η επιχείρηση.

32. Συνήθως όμως οι διατάξεις για τις φορολογικές ελαφρύνσεις έχουν διαρκή χαρακτήρα, δηλαδή δεν συνδέονται με την υλοποίηση συγκεκριμένων σχεδίων και μειώνουν τις τρέχουσες δαπάνες της επιχείρησης χωρίς να είναι δυνατή η ακριβής εκτίμηση του ύψους τους στο πλαίσιο της εκ των προτέρων εξέτασης που διενεργεί η Επιτροπή. Τα μέτρα αυτά συνιστούν ενισχύσεις "λειτουργίας", οι οποίες καταρχήν απαγορεύονται. Η Επιτροπή τις επιτρέπει σήμερα μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως στους τομείς των ναυπηγικών εργασιών και στην περίπτωση ορισμένων ενισχύσεων για την προστασία του περιβάλλοντος¹⁹, καθώς και σε περιοχές που επωφελούνται από την παρέκκλιση του άρθρου 92, παράγραφος 3, στοιχείο α), υπό τον όρο ότι είναι δεόντως αιτιολογημένες και ότι το ύψος τους είναι ανάλογο προς τα μειονεκτήματα που προορίζονται να καλύψουν²⁰. Οι ενισχύσεις αυτές πρέπει καταρχήν να είναι φθίνουσες Εκτός από τις δύο κατηγορίες ενισχύσεων που αναφέρονται στη συνέχεια και να χορηγούνται για περιορισμένο χρόνο. Προς το παρόν, ενισχύσεις λειτουργίας μπορούν επίσης να επιτρέπονται υπό μορφή ενισχύσεων για μεταφορές στις πλέον περιφερειακές περιοχές και σε ορισμένες βόρειες και πολύ αραιοκατοικημένες περιοχές στις οποίες υπάρχουν σοβαρά προβλήματα πρόσβασης. Ενισχύσεις λειτουργίας δεν μπορούν να επιτρέπονται εάν συνιστούν ενισχύσεις για την προώθηση των εξαγωγών μεταξύ των κρατών μελών. Όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις για τις θαλάσσιες μεταφορές, εφαρμόζονται οι ειδικοί κανόνες που ισχύουν στον τομέα αυτό²¹.
33. Για να μπορούν να θεωρηθούν από την Επιτροπή ότι συμβιβάζονται με την κοινή αγορά, οι κρατικές ενισχύσεις που αποσκοπούν στην οικονομική ανάπτυξη συγκεκριμένων περιοχών πρέπει να είναι "ανάλογες προς τον επιδιωκόμενο στόχο και να συμβάλλουν στην επίτευξή του". Τα κριτήρια εκτίμησης των περιφερειακών ενισχύσεων επιτρέπουν να λαμβάνονται υπόψη, στην περίπτωση των φορολογικών ενισχύσεων, και άλλες ενδεχόμενες επιπτώσεις τους, ιδιαίτερα εκείνες που θα εντοπιστούν χάρη στην εφαρμογή του κώδικα δεοντολογίας. Πράγματι, η έγκριση μιας παρέκκλισης βάσει περιφερειακών κριτηρίων προϋποθέτει ότι η Επιτροπή εξασφαλίζει ιδίως ότι τα εν λόγω μέτρα:
- συντελούν στην περιφερειακή ανάπτυξη και αντιστοιχούν σε δραστηριότητες με τοπικό αντίκτυπο. Η εγκατάσταση δραστηριοτήτων "off-shore" δεν συμβάλλει με ικανοποιητικό τρόπο στη στήριξη της τοπικής οικονομίας, στο βαθμό που οι δραστηριότητες αυτές δημιουργούν περιορισμένες εξωτερικές οικονομίες σε τοπικό επίπεδο·
 - αντιστοιχούν σε πραγματικά περιφερειακά μειονεκτήματα. Μπορεί να τεθεί το ερώτημα εάν υπάρχουν πραγματικά περιφερειακά μειονεκτήματα στην περίπτωση των δραστηριοτήτων που δεν επηρεάζονται σημαντικά από το πρόσθετο κόστος αυτών των μειονεκτημάτων, όπως για παράδειγμα μια αύξηση

¹⁹ Κοινοτικοί κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις υπέρ της προστασίας του περιβάλλοντος, ΕΕ C 72, 10.3.1994, σ. 3.

²⁰ Κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα, ΕΕ C 74, 10.3.1997, σ. 9.

²¹ Κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών, ΕΕ C 205, 5.7.1997, σ. 5.

των εξόδων μεταφοράς για δραστηριότητες στον χρηματοπιστωτικό τομέα που ευνοούν τη φοροαποφυγή.

- εξετάζονται σε ένα κοινοτικό πλαίσιο²². Από την άποψη αυτή, η Επιτροπή οφείλει να λαμβάνει υπόψη τις αρνητικές επιπτώσεις που μπορούν να έχουν τέτοια μέτρα για τα άλλα κράτη μέλη.

Δ. Διαδικασίες

34. Κατ'εφαρμογή του άρθρου 93, παράγραφος 3, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να κοινοποιούν στην Επιτροπή όλα τα "σχέδιά τους για τη χορήγηση ή τροποποίηση ενισχύσεων" και δεν δύνανται να εφαρμόσουν τα σχέδια αυτά χωρίς προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις ενισχύσεις, περιλαμβανομένων των φορολογικών ενισχύσεων.
35. Εάν η Επιτροπή διαπιστώσει ότι μια κρατική ενίσχυση που εφαρμόζεται κατά παράβαση αυτού του κανόνα δεν μπορεί να τύχει καμίας από τις παρεκκλίσεις που προβλέπει η συνθήκη και συνεπώς δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά, απαιτεί από το οικείο κράτος μέλος να προβεί στην ανάκτησή της, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες η απαίτηση αυτή θα αντέβαινε σε βασική αρχή του κοινοτικού δικαίου, και ιδίως στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης που μπορεί θεμελιώνεται στη συμπεριφορά της Επιτροπής. Σε περίπτωση κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα, το ποσό που πρέπει να ανακτηθεί υπολογίζεται συγκρίνοντας το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε πραγματικά με εκείνο που έπρεπε να καταβληθεί βάσει του γενικά εφαρμοζόμενου κανόνα. Το βασικό ποσό προσαυξάνεται με τους σχετικούς τόκους. Το επιτόκιο που πρέπει να εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο αναφοράς που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ισοδύναμου επιχορήγησης στο πλαίσιο των περιφερειακών ενισχύσεων.
36. Δυνάμει του άρθρου 93, παράγραφος 1, η Επιτροπή εξετάζει σε μόνιμη βάση και από κοινού με τα άλλα κράτη τα καθεστάτα ενισχύσεων που εφαρμόζουν τα κράτη αυτά, περιλαμβανομένων των κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα. Για τη διενέργεια της εξέτασης αυτής, τα κράτη μέλη οφείλουν να υποβάλλουν κάθε χρόνο στην Επιτροπή εκθέσεις για τα υφιστάμενα καθεστάτα κρατικών ενισχύσεών τους. Όσον αφορά τις φορολογικές ελαφρύνσεις ή τις μερικές ή πλήρεις φορολογικές απαλλαγές, οι εκθέσεις πρέπει να αναφέρουν μια εκτίμηση για τις απώλειες δημοσιονομικών εσόδων. Μετά την εξέταση αυτή, η Επιτροπή μπορεί, εάν κρίνει ότι το καθεστώς δεν συμβιβάζεται ή δεν συμβιβάζεται πλέον με την κοινή αγορά, να προτείνει στο κράτος μέλος να το τροποποιήσει ή να το καταργήσει.

Ε. Εφαρμογή

37. Η Επιτροπή θα προβεί, βάσει των κατευθυντήριων γραμμών που καθορίζονται στην παρούσα ανακοίνωση και από την ημερομηνία της δημοσίευσής της, στην εξέταση, αφενός, 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 ανακοίνωση έχει ενδεικτικό μόνο χαρακτήρα και δεν καλύπτει διεξοδικά όλα τα

²² Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 1980 στην υπόθεση 730/79, Philip Morris κατά Επιτροπής, Συλλογή 1980/μέρος III, σ. 2671.

σχετικά θέματα. Σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, η Επιτροπή θα λαμβάνει υπόψη τις ειδικές περιστάσεις που τη συνοδεύουν.

38. Η Επιτροπή θα επανεξετάσει την εφαρμογή της παρούσας ανακοίνωσης δύο έτη μετά τη δημοσίευσή της.