

Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου “tax rulings”

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε τον Ιούνιο του 2013 έρευνα αναφορικά με τις πρακτικές έκδοσης ευνοϊκών φορολογικών αποφάσεων τύπου “tax rulings” σε επτά Κράτη μέλη της ΕΕ και την συμβατότητά τους με τους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Η έρευνα της Επιτροπής ξεκίνησε μετά τις ακροάσεις σε διάφορα Εθνικά Κοινοβούλια, όπως στην Γερουσία των ΗΠΑ και στο Κοινοβούλιο της Μεγάλης Βρετανίας, καθώς και την αρθρογραφία στον τύπο αναφορικά με την αποκάλυψη ενδεχόμενης ειδικής φορολογικής μεταχείρισης ορισμένων πολυεθνικών εταιρειών με βάση εμπιστευτικά έως τότε “tax rulings”. Στην πραγματικότητα αποτέλεσε την αντίδραση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στην αυξανόμενη πίεση από διάφορες μη κυβερνητικές οργανώσεις και πολίτες της ΕΕ σε συνέχεια της δημοσίευσης μιας σειράς «σκανδάλων», όπως ιδίως την υπόθεση “Luxleaks”.

Τον Δεκέμβριο του 2014, Ευρωπαϊκή Επιτροπή επέκτεινε την διερεύνηση των “tax rulings” σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ. Τον Οκτώβριο του 2015 κατέληξε στην απόφαση ότι το Λουξεμβούργο και η Ολλανδία είχαν χορηγήσει επιλεκτικά οικονομικά (φορολογικά) πλεονεκτήματα στις εταιρείες FIAT και Starbucks αντίστοιχα. Στην συνέχεια, τον Ιανουάριο του 2016, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε ότι το Βέλγιο χορηγούσε ένα επιλεκτικό οικονομικό (φορολογικό) πλεονέκτημα σε τουλάχιστον τριάντα πέντε πολυεθνικές εταιρείες, κυρίως από την ΕΕ, με βάση το φορολογικό σχήμα για τα πλεονάζοντα κέρδη (“Excess Profit Exemption”) κατά παράβαση των κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων.

Ακολούθως, τον Αύγουστο του 2016, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Ιρλανδία χορήγησε αθέμιτα φορολογικά πλεονεκτήματα ύψους περίπου 13 δισ. ευρώ στην εταιρεία Apple. Οι εταιρείες Starbucks, Apple και Fiat προσέφυγαν στο Γενικό Δικαστήριο για την ακύρωση των σχετικών αποφάσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Πρόσφατα ολοκληρώθηκαν και οι έρευνες της Επιτροπής για τις εταιρείες McDonald's και [GDF Suez](#) (νυν Engie) στο Λουξεμβούργο.

Όσον αφορά την έννοια των φορολογικών αποφάσεων τύπου “tax rulings”, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (στην απόφαση της 25^{ης} Νοεμβρίου 2015 αναφορικά

με τα “tax rulings” και άλλα μέτρα με παρόμοια φύση ή συνέπειες) αναφέρει ότι δεν υπάρχει κοινώς αποδεκτός ορισμός των “tax rulings” σε διεθνές επίπεδο, εκτός από την αναφορά της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στο Σημείωμα της αναφορικά με την έννοια των κρατικών ενισχύσεων που δημοσίευσε το 2016, σύμφωνα με την οποία τα “tax rulings” περιγράφονται ως «οποιαδήποτε πληροφορία ή ανακοίνωση ή οποιοδήποτε άλλο εργαλείο ή δράση με παρόμοιες συνέπειες από ή για λογαριασμό των κρατών μελών αναφορικά με την ερμηνεία ή την εφαρμογή των φορολογικών νόμων».

Προσπάθεια ορισμού της έννοιας των “tax rulings” έχει γίνει και από τον ΟΟΣΑ στο πλαίσιο του έργου για την διάβρωση της φορολογικής βάσης και την μετατόπιση κερδών στην αλλοδαπή (“BEPS project”) που αναφέρει ότι τα “rulings” συνιστούν οποιαδήποτε συμβουλή, πληροφορία που χορηγείται από την φορολογική διοίκηση σε έναν συγκεκριμένο φορολογούμενο ή ομάδα φορολογουμένων αναφορικά με την φορολογική τους κατάσταση και επί της οποίας μπορούν να βασισθούν για τον προσδιορισμό της φορολογικής τους επιβάρυνσης.

Ορισμοί των εννοιών των εκ των προτέρων διασυνοριακών αποφάσεων και των εκ των προτέρων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης (“advance pricing arrangements”) περιλαμβάνονται πλέον στην πρόταση Οδηγίας για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας.

Σκοπός της χορήγησης ενός “tax ruling” είναι η εκ των προτέρων επιβεβαίωση της εφαρμογής ενός κοινού φορολογικού συστήματος σε μια συγκεκριμένη υπόθεση ενόψει των ειδικών γεγονότων και περιστάσεων, με σκοπό την νομική βεβαιότητα και προβλεψιμότητα αναφορικά με την εφαρμογή των γενικών φορολογικών κανόνων. Περαιτέρω, η χορήγηση ενός “tax ruling” περί ενδοομιλικών συναλλαγών έχει ως σκοπό να παρέχει στην επιχείρηση που ανήκει σε έναν πολυεθνικό όμιλο μια εγγύηση αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού από τις φορολογικές αρχές του ύψους των κερδών της που προκύπτουν από τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιεί, ώστε το καθαρό κέρδος που θα προσδιορισθεί να φορολογηθεί σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες φορολογίας εισοδήματος εταιρειών του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους.

Όπως επισημαίνεται στο έγγραφο εργασίας της Γενικής Διεύθυνσης Ανταγωνισμού αναφορικά με τις κρατικές ενισχύσεις και τα “tax rulings” που δημοσιεύθηκε το 2016, ο αριθμός των “tax rulings” που εξέδωσαν τα κράτη μέλη της ΕΕ κατά την περίοδο διερεύνησης από την Επιτροπή της ύπαρξης κρατικών ενισχύσεων διαφέρουν σημαντικά. Ορισμένα κράτη μέλη της ΕΕ εξέδιδαν κάθε χρόνο εκατοντάδες “tax rulings”, πολλά από τα οποία αφορούσαν την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών. Αντιθέτως, ορισμένα κράτη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, ενημέρωσαν την Επιτροπή ότι δεν χορήγησαν κατά την διερευνώμενη περίοδο τέτοιου είδους “tax rulings”.

Τα “tax rulings” εκδίδονται για διάφορα ζητήματα φορολογικής φύσεως, όπως τον καθορισμό της αμοιβής εταιρειών χρηματοδότησης που αποτελούν μέρος ομίλου εταιρειών, την έγκριση φορολογικών εκπτώσεων για πληρωμές ή χρεώσεις μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, τον καθορισμό της επιλογής της μεθόδου τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών με σκοπό την τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle).

Καταρχήν, όπως αναφέρεται στα σχετικά δελτία τύπου της Επιτροπής, οι φορολογικές αποφάσεις (“tax rulings”) αυτές καθαυτές είναι απολύτως νόμιμες. Πρόκειται για δηλώσεις προθέσεων που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές για να αποσαφηνίσουν στις επιχειρήσεις τον τρόπο υπολογισμού των εταιρικών φόρων ή την εφαρμογή ειδικών φορολογικών διατάξεων.

Οι περισσότερες πρόσφατες αποφάσεις της Επιτροπής (στις υποθέσεις FIAT, Starbucks, Apple και Amazon) αφορούσαν “tax rulings” περί τιμολογήσεων ενδοομιλικών συναλλαγών (“transfer pricing”) που εφαρμόστηκαν από τις προαναφερθείσες εταιρείες που έλαβαν τα “tax rulings” για τον υπολογισμό του ετήσιου φόρου εταιρειών και τα οποία οδήγησαν σύμφωνα με την Επιτροπή σε επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα και συγκεκριμένα την μείωση των φορολογικών κερδών τους σε σύγκριση με άλλες εταιρείες στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη, και οι οποίες (εταιρείες) βρίσκονται στην ίδια νομική και πραγματική κατάσταση αλλά δεν έτυχαν παρόμοιας φορολογικής μεταχείρισης.

Η τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών (“transfer pricing”) συνίσταται στον καθορισμό των τιμών, στις οποίες μια επιχείρηση μεταβιβάζει αγαθά και άυλη περιουσία ή παρέχει υπηρεσίες σε συνδεδεμένες εταιρείες. Οι τιμές αυτές καθορίζουν τα κέρδη και τις δαπάνες των συνδεδεμένων εταιρειών σε διάφορες φορολογικές δικαιοδοσίες. Η τιμολόγηση πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle), προκειμένου να αποφεύγεται η μεταφορά κερδών συνήθως από μια δικαιοδοσία με υψηλή φορολογία σε άλλη δικαιοδοσία με χαμηλή φορολογία μέσω της χειραγώγησης των τιμών, με σκοπό την μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου στο σύνολό του.

Σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”), οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων πρέπει να αξιολογούνται από τις φορολογικές αρχές σαν να είχαν συναφθεί στην ορθή τιμή μεταξύ ανεξάρτητων οικονομικών φορέων.

Μεγάλος αριθμός “tax rulings” που αφορούν ρυθμίσεις ενδοομιλικών συναλλαγών φαίνεται σύμφωνα με το προαναφερθέν έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ανταγωνισμού να αντανακλά έναν αξιόπιστο υπολογισμό του βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle). Σε γενικές γραμμές τα “tax rulings” που καλύπτουν διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών της ΕΕ, όπου και οι δύο εταιρείες πραγματοποιούν γνήσιες οικονομικές δραστηριότητες, επί των οποίων φορολογούνται, έχουν κριθεί από την Επιτροπή ως μη αντιβαίνουσες τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι φορολογικές αποφάσεις τύπου “tax rulings” δεν μπορούν να χρησιμοποιούν μεθόδους, ασχέτως του πόσο πολύπλοκες είναι, για τον καθορισμό τιμών μεταβίβασης που δεν δικαιολογούνται από οικονομική άποψη και που μετατοπίζουν αθέμιτα τα κέρδη με σκοπό την μείωση των φόρων που πληρώνουν οι επιχειρήσεις. Η πρακτική αυτή παρέχει στις επιχειρήσεις αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις (συνήθως μικρομεσαίες), οι οποίες φορολογούνται επί των πραγματικών κερδών, επειδή καταβάλλουν τιμές αγοράς για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούν.

Ωστόσο, ορισμένα “tax rulings” περί τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών δεν φαίνεται να αντανακλούν την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle) στην περίπτωση που το βάσει του “tax ruling” αποτέλεσμα παρεκκλίνει σημαντικά από έναν αξιόπιστο υπολογισμό του βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος. Ειδικότερα, σύμφωνα με την Επιτροπή, ένα “tax ruling” περί τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών που εγκρίνει ενδοομιλικές τιμολογήσεις, οι οποίες αποκλίνουν από τις τιμές που θα χρεώνονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών που συναλλάσσονται υπό παρόμοιες συνθήκες σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων χορηγεί ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο – λήπτη του “tax ruling” και μάλιστα ανεξαρτήτως εάν το εν λόγω φορολογικό σύστημα έχει ρητώς ενσωματώσει την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Και στις τέσσερις προαναφερόμενες υποθέσεις η Επιτροπή κατέληξε στην ύπαρξη ενός επιλεκτικού πλεονεκτήματος συγκρίνοντας την φορολογική μεταχείριση των δικαιούχων εταιρειών, στις οποίες είχαν χορηγηθεί τα “tax rulings”, με την φορολογική μεταχείριση άλλων εταιρειών υπό το κοινό φορολογικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος εταιρειών στο κράτος μέλος.

Η Επιτροπή βασίσθηκε στην νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση “Forum 187”, καθώς και στην υπόθεση των βελγικών κέντρων συντονισμού, σύμφωνα με τις οποίες με σκοπό να αξιολογηθεί εάν η προβλεπόμενη από ένα “tax ruling” μέθοδος υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος χορηγεί ένα πλεονέκτημα στον δικαιούχο του, είναι απαραίτητο να γίνει σύγκριση με το κοινό φορολογικό σύστημα που βασίζεται στην διαφορά μεταξύ κερδών και δαπανών μιας επιχείρησης που ασκεί τις δραστηριότητές της σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού.

Σύμφωνα με το Σημείωμα της Επιτροπής αναφορικά με την έννοια των κρατικών ενισχύσεων που δημοσίευσε το 2016, αναφέρεται ότι κατά την αξιολόγηση των “tax rulings” περί ενδοομιλικής τιμολόγησης συναλλαγών η Επιτροπή εφαρμόζει την αρχή των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”) υπό το πρίσμα των κανόνων των κρατικών ενισχύσεων σύμφωνα με το άρθρο 107 (1) της Συνθήκης Λειτουργίας της ΕΕ που απαγορεύει την άνιση φορολογική μεταχείριση των οικονομικών φορέων που βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση. Μάλιστα, η αρχή των ίσων

αποστάσεων (“arm’s length principle”) αποτελεί, σύμφωνα με την Επιτροπή, μέρος της αξιολόγησης της Επιτροπής ανεξαρτήτως της ενσωμάτωσής της από τα κράτη μέλη στο εθνικό νομικό τους σύστημα.

Κατά την εξέταση εάν ένα “tax rulings” περί ενδοομιλικής τιμολόγησης συναλλαγών συμμορφώνεται με την αρχή των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”), η Επιτροπή δύναται να παραπέμπει στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και ειδικότερα τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικής τιμολόγησης των συναλλαγών για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και την φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, όπως έχει υπογραμμίσει η Επιτροπή στις πρόσφατες αποφάσεις της, η αρχή των ίσων αποστάσεων, την οποία επικαλείται, δεν είναι αυτή που αναφέρεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, καθώς αυτές είναι ένα μη δεσμευτικό νομικό μέσο.

Η προσέγγιση της Επιτροπής επικρίθηκε από την θεωρία ως παραβιάζουσα τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικής τιμολόγησης των συναλλαγών μέσω της υιοθέτησης της δικής της ανεξάρτητης / αυτόνομης αρχής των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον, έχει υποστηριχθεί η άποψη ότι η προαναφερόμενη προσέγγιση της Επιτροπής δεν βρίσκεται σε συμφωνία με την νομολογία του ΔΕΕ.

Ωστόσο, σύμφωνα με αξιωματούχους της Επιτροπής, η Επιτροπή εφαρμόζει τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και τις καθιστά δεσμευτικές μέσω της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, μολονότι δεν είναι δεσμευτικό εργαλείο και θα έπρεπε να επαφίεται στα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ να αποφασίζουν για την χρήση ή μη, καθώς και τον τρόπο εφαρμογής τους.

Όπως διευκρινίζεται από τους αξιωματούχους της Επιτροπής, η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle) χρησιμοποιείται στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ με διαφορετική στόχευση σε σχέση με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Ενώ ο ΟΟΣΑ στοχεύει στην μεταφορά κερδών μεταξύ δύο δικαιοδοσιών στο πλαίσιο της αποφυγής της διπλής φορολογίας, οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων εστιάζουν στην φορολογική μεταχείριση ενός συγκεκριμένου φορολογούμενου στο εθνικό πλαίσιο ενός μόνο κράτους μέλους. Ωστόσο, μολονότι υπάρχει διαφορετική στόχευση, ένα “tax ruling” που συμμορφώνεται με το πλαίσιο του ΟΟΣΑ περί τιμολόγησης ενδοομιλικών

συναλλαγών, δεν είναι πολύ πιθανόν να θέτει πρόβλημα ως προς τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

Εκτός από τον τρόπο εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”) από την Επιτροπή στις πρόσφατες αποφάσεις της, έχει υποστηριχθεί ότι οι αποφάσεις αυτές αποκλίνουν τόσο από την προηγούμενη πρακτική λήψης αποφάσεων από την Επιτροπή όσο και από την νομολογία του ΔΕΕ και όσον αφορά την ανάλυση της επιλεκτικότητας του εξεταζόμενου φορολογικού μέτρου.

Καταρχήν, φαίνεται σύμφωνα με την θεωρία ότι η Επιτροπή έχει συγχωνεύσει τις δύο έννοιες του «πλεονεκτήματος» και της «επιλεκτικότητας», οι οποίες όμως αποτελούν δύο διαφορετικές προϋποθέσεις για την στοιχειοθέτηση της ύπαρξης παράνομης κρατικής ενίσχυσης. Η Επιτροπή, λοιπόν, στις πρόσφατες αποφάσεις της εξέτασε εάν τα επίμαχα μέτρα χορηγούσαν ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εταιρείες αντί να εξετάσει ξεχωριστά την ύπαρξη ενός πλεονεκτήματος και ακολούθως τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου, όπως έκανε στο παρελθόν.

Περαιτέρω, η Επιτροπή στις πρόσφατες αποφάσεις της, προκειμένου να αξιολογήσει εάν μια ατομική απόφαση τύπου “tax ruling” προσφέρει ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα, θεωρεί τους κοινούς κανόνες φορολογίας των εταιρικών κερδών (ordinary rules) το σύστημα αναφοράς. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή θεωρεί τις ανεξάρτητες εταιρείες (standalone) ως συγκρίσιμες με τις εταιρείες που αποτελούν μέρος ενός πολυεθνικού ομίλου εταιρειών τόσο από νομική όσο και πραγματική άποψη έχοντας υπόψη τον σκοπό των εσωτερικών κανόνων εταιρικής φορολογίας. Επομένως, σύμφωνα με την νέα προσέγγιση της Επιτροπής ένα οικονομικό πλεονέκτημα που χορηγείται σε μια πολυεθνική εταιρεία χωρίς να χορηγείται και στις ανεξάρτητες εταιρείες πληροί κατά μείζονα λόγο το κριτήριο της επιλεκτικότητας.

Σύμφωνα με την θεωρία, ο λόγος υιοθέτησης της προσέγγισης αυτής δύο σταδίων είναι ότι είναι ευκολότερο να τεκμηριωθεί ότι ένα συγκεκριμένο μέτρο παρεκκλίνει από το γενικό εφαρμοστέο σύστημα όταν γίνεται σύγκριση μιας διάταξης με την ευρύτερη δυνατή βάση αναφοράς αντί για παράδειγμα με το στενότερο πεδίο ειδικών διατάξεων που ρυθμίζουν τα ζητήματα της

τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών που εφαρμόζονται μόνο σε οντότητες που αποτελούν μέρος ενός ομίλου.

Ωστόσο, η θεωρία υποστηρίζει ότι σύμφωνα με τις παλαιότερες αποφάσεις της Επιτροπής και με τις αποφάσεις του ΔΕΕ, η διαφορετική μεταχείριση που βασίζεται στη διαφορά μεταξύ πολυεθνικών εταιρειών και ανεξάρτητων εταιρειών δεν οδηγεί στην κρίση περί ύπαρξης επιλεκτικού μέτρου. Αντιθέτως, σύμφωνα με την τυπική ανάλυση πραγματοποιούνταν σύγκριση μεταξύ των πολυεθνικών εταιρειών που επωφελούνταν από ένα φορολογικό μέτρο και αυτών που δεν επωφελούνταν. Επομένως, σύμφωνα με την νέα προσέγγιση της Επιτροπής ότι οι ατομικές αποφάσεις/συμφωνίες τύπου “tax rulings” που αφορούν στην τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών σε μια συγκεκριμένη πολυεθνική εταιρεία είναι επιλεκτικές, ακόμη και εάν θα μπορούσαν να τύχουν εφαρμογής και από άλλες πολυεθνικές εταιρείες.

Αντιθέτως, σύμφωνα με την Επιτροπή, η προσέγγιση της είναι σύμφωνη με την νομολογία του ΔΕΕ, το οποίο στην απόφαση Forum 187 αναφέρεται στο βελγικό φορολογικό δίκαιο αντί σε κάποια συγκεκριμένη διάταξη του που να ενσωματώνει την αρχή των ίσων αποστάσεων. Προκειμένου, λοιπόν, να αξιολογήσει την ύπαρξη ενός επιλεκτικού πλεονεκτήματος, λαμβάνει το εθνικό νομικό πλαίσιο του κράτους μέλους ως σύστημα αναφοράς. Το πλαίσιο αυτό αποτελείται από τους κοινούς κανόνες φορολογίας των εταιρικών κερδών που εφαρμόζεται σε όλους τους φορολογούμενους και όχι απλά τους εθνικούς κανόνες περί τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών εάν υπάρχουν τέτοιοι κανόνες.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την Επιτροπή, η διαπίστωση της επιλεκτικότητας συμπίπτει με την διαπίστωση του οικονομικού πλεονεκτήματος στις περιπτώσεις που τα “tax rulings” αφορούν ατομικά μέτρα ενίσχυσης και επομένως δεν απαιτούνταν ξεχωριστή ανάλυση της επιλεκτικότητας. Επομένως, η Επιτροπή κατέληξε στις αποφάσεις ότι αφού τα “tax rulings” χρησιμοποιούνται από τις εταιρείες για τον υπολογισμό της ετήσιας φορολογικής τους υποχρέωσης σε σχέση την φορολογία εισοδήματος εταιρειών, γεγονός που οδηγούσε σε μη δικαιολογημένη μείωσή του μη συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η Επιτροπή μπορούσε να υποθέσει ότι τα “tax rulings” ήταν και επιλεκτικά.

Εκτός από την θεωρία, κριτική στην νέα προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής άσκησε και το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, το οποίο θεωρεί ότι η νέα αυτή προσέγγιση της Επιτροπής αποκλίνει από την προγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ και τις παλαιότερες αποφάσεις της Επιτροπής.

Ειδικότερα, το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ θεωρεί ότι η νέα προσέγγιση της Επιτροπής είναι σε ανακολουθία με διεθνείς κανόνες και υπονομεύει το διεθνές φορολογικό σύστημα. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικής τιμολόγησης συναλλαγών (“OECD TP Guidelines”) χρησιμοποιούνται ευρέως από τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να διασφαλίσουν την συνεπή εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”), η οποία ρυθμίζει τα προσδιοριστικά στοιχεία της ενδοομιλικής τιμολόγησης συναλλαγών. Η Επιτροπή, αντί να υιοθετήσει/τηρήσει τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, αξιολογεί τις υποθέσεις χρησιμοποιώντας μια διαφορετική αρχή των ίσων αποστάσεων, η οποία αποκλίνει από το δίκαιο των Συνθηκών της ΕΕ.

Οι ενέργειες της Επιτροπής υπονομεύουν την διεθνή συναίνεση αναφορικά με τα στάνταρντ τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών (“transfer pricing standards”) και θέτει υπό αμφισβήτηση την ικανότητα των κρατών μελών να τηρούν τις διμερείς φορολογικές τους συμβάσεις, ενώ υπονομεύει και την πρόοδο που έχει επιτευχθεί από τον ΟΟΣΑ και τους G20 αναφορικά με το έργο για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και την μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή (“BEPS” project) και την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής.

Τέλος, επιβάλλοντας αναδρομικά την ανάκτηση ποσών θα υπονόμει τις προσπάθειες των G20 για την βελτίωση της φορολογικής βεβαιότητας και θα έθετε ένα μη επιθυμητό προηγούμενο για τις φορολογικές αρχές άλλων χωρών.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεν πρέπει να αναζητήσει αναδρομικά την ανάκτηση των ποσών των υπό το πρίσμα της νέας της προσέγγισης παράνομων κρατικών ενισχύσεων που αφορούν σε προηγούμενα έτη από αυτά της ανακοίνωσης της νέας της προσέγγισης, καθώς κάτι τέτοιο θα ήταν αντίθετο με τις νομικές

αρχές της ΕΕ, και ειδικότερα την αρχή της νομικής βεβαιότητας και την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ωστόσο, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η προσέγγιση της στο θέμα των “tax rulings” δεν είναι νέα και είναι συνεπής με την νομολογία του ΔΕΕ (βλ. απόφαση Forum 187) και ότι επιπλέον η επίκληση της αρχής της νομικής βεβαιότητας είναι δυνατή μόνο στην περίπτωση που η Επιτροπή απέτυχε προδήλως να ενεργήσει και σαφώς παραβίασε το καθήκον επιμέλειας στην άσκηση των εποπτικών αρμοδιοτήτων που της έχουν ανατεθεί.

Σύμφωνα με την Επιτροπή για να τυγχάνει εφαρμογής η αρχή της νομικής βεβαιότητας πρέπει να υπάρχει παρατεταμένη έλλειψη δράσης από την πλευρά της Επιτροπής από την στιγμή που λαμβάνει γνώση της ενίσχυσης, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό αβεβαιότητα στους ενδιαφερόμενους.

Ωστόσο, τα “tax rulings” στις υποθέσεις Fiat, Starbucks, Apple και Amazon ούτε κοινοποιήθηκαν ποτέ στην Επιτροπή ούτε υπήρχαν κάπου αλλού διαθέσιμα δημοσίως και επομένως η Επιτροπή δεν θα μπορούσε να αναλάβει δράση μέχρι την αποκάλυψη της ύπαρξης τους είτε μέσω της δημοσιοποίησής τους (π.χ. μέσω ακροάσεων) είτε στο πλαίσιο της έρευνας της Επιτροπής για τις πρακτικές “tax rulings” στα κράτη μέλη της ΕΕ, όπως και έγινε τελικά.

Περαιτέρω, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης μπορεί να προβληθεί από τον δικαιούχο της ενίσχυσης σε περίπτωση που οι ενωσιακές αρχές του δημιούργησαν προσδοκίες που είναι δικαιολογημένες. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει επίκληση της προαναφερόμενης αρχής, σύμφωνα με την Επιτροπή, παρά μόνο εάν δόθηκαν σαφείς διαβεβαιώσεις από την διοίκηση, όπως προκύπτει και από την νομολογία του ΔΕΕ.

Επίσης, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλεσθούν την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, εάν δεν κοινοποίησαν το επίμαχο μέτρο ενίσχυσης στην Επιτροπή. Σε περίπτωση μη κοινοποίησης του επίμαχου μέτρου ενίσχυσης στην Επιτροπή, η σιωπή της Επιτροπής δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως σιωπηρή έγκριση του επίμαχου μέτρου που μπορεί να οδηγήσει στην θεμελίωση νόμιμων προσδοκιών.

Ωστόσο, σύμφωνα με την Επιτροπή, στις επίμαχες υποθέσεις δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η προαναφερόμενη νομολογία, καθώς οι εταιρείες έπρεπε να γνωρίζουν από την προγενέστερη πρακτική λήψης αποφάσεων ότι απόκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”) μπορεί ενδεχομένως να οδηγήσει στην κρίση περί επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Η περίπτωση, εξάλλου, των βελγικών κέντρων συντονισμού είναι διαφορετική, καθώς οι αποφάσεις που είχαν εκδοθεί το 1984 και το 1987 είχαν εγκρίνει το επίμαχο σχήμα.

Καταληκτικά να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων αποτελούν μέσο αντιμετώπισης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού εντός της ΕΕ. Η προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στις πρόσφατες αποφάσεις της αναφορικά με την συμβατότητα ορισμένων “tax rulings” με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων επικρίθηκε από την θεωρία που υποστήριξε ότι διαβρώνει την κυριαρχία των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Εξάλλου, το θέμα θα μας απασχολήσει και το επόμενο διάστημα, καθώς είναι σε εξέλιξη οι έρευνες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής περί παραβίασης των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων αναφορικά με τους κανόνες της Μεγάλης Βρετανίας περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (“UK CFC financing exemption”), την εταιρεία Inter IKEA στην Ολλανδία, καθώς και το καθεστώς φορολογικών συμφωνιών στο Γιβραλτάρ (“Gibraltar tax ruling regime”). Τέλος, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνεχίζει να εξετάζει τις φορολογικές πρακτικές των κρατών μελών της ΕΕ, ενώ αναμένεται η έναρξη και νέων εις βάθος ερευνών για την διαπίστωση της παραβίασης των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων και σε άλλες υποθέσεις.

Παράλληλα ενόψει και των εκκρεμών υποθέσεων στο Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο οποίο έχουν προσφύγει οι εταιρείες Fiat, Starbucks, Apple, Amazon και ENGIE, καθώς και αναφορικά με το καθεστώς απαλλαγής για τα πλεονάζοντα κέρδη στο Βέλγιο (“Excess Profit Exemption in Belgium”), για την ακύρωση των σχετικών αποφάσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής περί ύπαρξης κρατικών ενισχύσεων στις εν λόγω υποθέσεις, αναμένεται με ενδιαφέρον και η θέση του Δικαστηρίου αναφορικά με την

έννοια της επιλεκτικότητας των φορολογικών μέτρων, αλλά και το περιεχόμενο της αρχής των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”).

Σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από την κρίση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί των προσφυγών των εταιρειών κατά των αποφάσεων της Επιτροπής, καθώς και το ειδικότερο ζήτημα της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”) στις υποθέσεις της συμβατότητας των “tax rulings” με τους κανόνες των κρατικών ενισχύσεων, τίθεται ένας γενικότερος προβληματισμός αναφορικά με την σημασία των φορολογικών αυτών αποφάσεων τύπου “tax rulings”, σκοπός των οποίων είναι η διασφάλιση της φορολογικής βεβαιότητας για τις επιχειρήσεις που της ζητούν.

Είναι δεδομένο ότι τα τελευταία χρόνια η φορολογική αβεβαιότητα έχει αυξηθεί για διάφορους λόγους, μεταξύ των οποίων και η θεσμοθέτηση μιας σειράς εθνικών φορολογικών διατάξεων για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, καθώς και κανόνων στο πλαίσιο του ενωσιακού και διεθνούς φορολογικού δικαίου. Θεωρητικά η αναζήτηση από τις φορολογικές αρχές “tax rulings” για την εφαρμογή των γενικών διατάξεων περί αντιμετώπισης της φοροαποφυγής σε ορισμένες περιπτώσεις, θα μπορούσε να παράσχει ένα μίνιμουμ βεβαιότητας και ασφάλειας. Ωστόσο, όπως επισημαίνεται είναι αμφίβολο εάν οι επιχειρήσεις θα αναζητούν τέτοια “tax rulings” λόγω της αρνητικής έννοιας που έχει αποδοθεί στο εν λόγω εργαλείο.