



ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: Δημοσίου Δικαίου

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: Δημόσιο Δίκαιο

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2019-2020

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

του Χαράλαμπου Βασιλείου Σταμπουλή

A.M.:7340011119022

Tax Rulings (Φορολογικές Αποφάσεις)

Επιβλέποντες:

Ονοματεπώνυμα επιβλεπόντων

α) Ανδρέας Τσουρουφλής

β) Χρήστος Γκόρτσος

γ) Βασίλειος Κονδύλης

Αθήνα, 30.11.2020

Copyright © [Χαράλαμπος Σταμπολής, 30.11.2020]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Περίληψη

Η παρούσα εργασία εκκινεί με την εξέταση των λόγων για τους οποίους πολυεθνικοί όμιλοι επιχειρήσεων απευθύνονται στη φορολογική διοίκηση ενός κράτους προκειμένου να εγκριθεί εκ των προτέρων μια μεθοδολογία τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Εστιάζοντας στον ευρωπαϊκό χώρο, παρακολουθεί τις έρευνες της ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη συμβατότητα τέτοιων συμφωνιών με τους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Μέσα από τη μελέτη των αποφάσεων της Επιτροπής αναδεικνύεται τόσο ο κεντρικός ρόλος της αρχής των ίσων αποστάσεων στις επίμαχες συμφωνίες, όσο και η αδιαφάνεια κατά τη διαδικασία έκδοσης των Tax Rulings, η οποία τα μετατρέπει δυνητικά σε εργαλείο φοροαποφυγής. Κλείνοντας, η εργασία εξετάζει εάν οι έλεγχοι της Επιτροπής επί των Tax Rulings οδηγούν σε de facto εναρμόνιση των εθνικών κανόνων των κρατών-μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Abstract

This study starts by examining the reasons why multinational groups of enterprises apply to the tax administration of a State in order to agree in advance in a pricing method for their intra group transactions. Focusing on the European area, it follows the investigations of the European Commission referred to the compatibility of these agreements to the European State Aid rules. By studying the judgements of the Commission, stands out not only the pivotal role of the arm's length principle in the agreements in question, but also the opacity in the issuance process of Tax Rulings, which can potentially transform them into a tax evasion instrument. Ultimately, the study examines if the investigations of the Commission on Tax Rulings lead to a de facto harmonization of member states' national rules in the field of direct taxation.

Πίνακας περιεχομένων

A. Η έννοια των Tax Rulings	7
B. Σκοπός χορήγησης των Tax Rulings	8
Γ. Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	9
Γ.1. Η αρχή των ίσων αποστάσεων	10
Γ.1.2. Η κριτική στην αρχή των ίσων αποστάσεων	11
Γ.1.3. Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων	12
Γ.1.3.A) Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrolled price method- ή αλλιώς CUP)	13
Γ.1.3.B) Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (resale price method)	13
Γ.1.3.Γ) Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (cost plus method)	14
Γ.1.3.Δ) Η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (profit split method)	15
Γ.1.3.E) Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (transactional net margin method- TNMM)	15
Γ.1.4. Συμπεράσματα επί της επιλογής μεθόδου	16
Δ. Οι APAs στον ευρωπαϊκό χώρο	16
Δ.1. Γενικά	16
Δ.2. Καχυποψία απέναντι στα Tax Rulings	17
Δ.3. Η προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τα Tax Rulings	19
Δ.3.1. Περιεχόμενο του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ.....	20
Δ.3.2. Η Ανακοίνωση της Επιτροπής για την έννοια της κρατικής ενίσχυσης.....	22
Ε. Οι σημαντικές αποφάσεις για τα Tax Rulings	23
Ε.1. Fiat/Λουξεμβούργο	23
Ε.2. Starbucks/Ολλανδία	26
Ε.3. Φορολογική απαλλαγή πλεοναζόντων κερδών στο Βέλγιο	29
Ε.4. McDonald's/Λουξεμβούργο	32
Ε.5. Apple/Ιρλανδία	34
Ε.6. Έρευνες της Επιτροπής σε εξέλιξη	39
Ε.6.1. Huhtamäki/ Λουξεμβούργο	39
Ε.6.2. Inter IKEA/ Ολλανδία	40
Ε.6.3. NIKE/ Ολλανδία	41
Ζ. Κριτική κατά της προσέγγισης της Επιτροπής	41
Ζ.1. Γενικές παρατηρήσεις	42

Z.2. Το σύστημα αναφοράς	42
Z.3. Η αρχή των ίσων αποστάσεων της Επιτροπής	43
Z.3.1. Η προέλευση της αρχής	43
Z.3.2. Συνέπειες ύπαρξης μιας αυτόνομης αρχής των ίσων αποστάσεων	44
Z.4. Το τεκμήριο της επιλεκτικότητας	45
Z.5. Το κριτήριο του πλεονεκτήματος.....	45
ΣΤ. Το ζήτημα των αρμοδιοτήτων εντός της Ένωσης.....	46
Η. Συμπεράσματα	48

A. Η έννοια των Tax Rulings

Το ζήτημα του ορισμού της έννοιας των φορολογικών αποφάσεων τύπου ‘Tax Rulings’ παρουσιάζει δυσκολίες. Σύμφωνα, μάλιστα, με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο¹, δεν υπάρχει κοινώς αποδεκτός ορισμός σε διεθνές επίπεδο. Για τον λόγο αυτό παραπέμπει στην αναφορά της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στα Tax Rulings ως ‘οποιαδήποτε συμφωνία, κοινοποίηση ή κάθε άλλο μέσο ή ενέργεια με παρόμοια αποτελέσματα, εκ μέρους ή για λογαριασμό του κράτους μέλους, όσον αφορά την ερμηνεία ή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας’.

Παράλληλα, τον ορισμό του για τις φορολογικές αποφάσεις Tax Rulings έχει δώσει και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (‘ΟΟΣΑ’), στο πλαίσιο του σχεδίου BEPS², σύμφωνα με τον οποίο ως ‘Rulings’ χαρακτηρίζεται οποιαδήποτε συμβουλή, πληροφορία που χορηγείται από τη φορολογική διοίκηση σε έναν συγκεκριμένο φορολογούμενο ή ομάδα φορολογουμένων αναφορικά με τη φορολογική τους κατάσταση και επί της οποίας μπορούν να βασιστούν για τον προσδιορισμό της φορολογικής τους επιβάρυνσης.

Κατά τη θεωρία³, ως Tax Rulings νοούνται οι δεσμευτικές ή μη δεσμευτικές συμφωνίες μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και ενός φορολογουμένου αναφορικά με την εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας σε μια συγκεκριμένη υπόθεση ή συναλλαγή.

Για συστηματικούς λόγους, που αφορούν την μελέτη τους, τα Tax Rulings μπορούν να διακριθούν σε τρεις κατηγορίες: α) στις φορολογικές ερμηνευτικές πράξεις ή εκ των προτέρων συμφωνίες (advance tax rulings), β) στις συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικών συναλλαγών (advance pricing agreements- APAs), οι οποίες είναι και οι μόνες που κατοχυρώνονται ρητά στο ελληνικό δίκαιο (άρθρο 22 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και γ) στις λοιπές φορολογικές διευθετήσεις (other tax arrangements)⁴.

Η παραπάνω διάκριση των δυο πρώτων κατηγοριών έχει ουσιαστικό περιεχόμενο, παρά το γεγονός ότι ο όρος Tax Rulings χρησιμοποιείται, συνήθως, ως όρος-‘ομπρέλα’, για να περιγράψει όλες τις φορολογικές αποφάσεις. Οι ανωτέρω ορισμοί, άλλωστε, περιλαμβάνουν και τις τρεις κατηγορίες που αναφέρθηκαν.

¹ Βλ. European Parliament resolution of 25.11.2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect, παράγραφος KB: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015IP0408&from=EN>

² Ο ορισμός αυτός περιέχεται στην τελική έκθεση του ΟΟΣΑ για τη δράση 5 του σχεδίου BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) με τίτλο ‘Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance’, Βλ. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page2

³ Κ. Σαββαΐδου / Β. Αθανασάκη, Tax rulings και ευρωπαϊκό πλαίσιο περί κρατικών ενισχύσεων, Περιοδικό Επιχείρηση, Τεύχος 157/2019

⁴ Σπύρος Δημητρίου, Tax rulings: Προεκτάσεις στην ελληνική πραγματικότητα, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 8-9/2018, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 702-707

Όσον αφορά, όμως, ειδικά μια APA (συμφωνία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικών συναλλαγών) ο ΟΟΣΑ την ορίζει ως ‘μια συμφωνία που καθορίζει, προτού λάβουν χώρα οι ελεγχόμενες συναλλαγές, μια κατάλληλη σειρά από κριτήρια (π.χ. τη μέθοδο, τα συγκρίσιμα [μεγέθη] και τις κατάλληλες προσαρμογές σε αυτά, καθώς και κρίσιμες υποθέσεις αναφορικά με μελλοντικά γεγονότα) για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης γι’ αυτές τις συναλλαγές εντός μιας ορισμένης χρονικής περιόδου’.

B. Σκοπός χορήγησης των Tax Rulings

Για ποιόν λόγο, όμως, μια επιχείρηση να απευθυνθεί στη φορολογική αρχή ενός κράτους με αίτημα την έκδοση από αυτή μιας τέτοιας απόφασης⁵;

Σε έναν τομέα, όπως αυτός της φορολογίας που χαρακτηρίζεται από ιδιαίτερη πολυπλοκότητα και συνεχείς μεταβολές των εφαρμοστέων κανόνων, δημιουργείται η ανάγκη στους φορολογούμενους να αναζητήσουν μεγαλύτερη βεβαιότητα όσον αφορά τις υποχρεώσεις τους. Η άποψη των φορολογικών αρχών, άλλωστε, εξασφαλίζει μεγαλύτερη ασφάλεια από την εκτίμηση του φορολογουμένου που παρακολουθεί τις εξελίξεις στον τομέα, προστατεύοντάς τον, έτσι, από εκπλήξεις αναφορικά με την ερμηνεία των κανόνων. Η ανάγκη αυτή γίνεται επιτακτικότερη όταν αναφερόμαστε σε πολυεθνικές εταιρίες, οι οποίες, από τη φύση τους, θα πρέπει να συνδιαλλαγούν με φορολογικές αρχές περισσότερων κρατών.

Σκοπός, λοιπόν, της χορήγησης σε μια εταιρία μιας φορολογικής απόφασης είναι η εκ των προτέρων επιβεβαίωση της εφαρμογής ενός κοινού φορολογικού συστήματος σε μια συγκεκριμένη υπόθεση ενόψει των ειδικών γεγονότων και περιστάσεων, με σκοπό τη νομική βεβαιότητα και προβλεψιμότητα αναφορικά με την εφαρμογή των γενικών φορολογικών κανόνων⁶. Γίνεται με αυτό τον τρόπο σαφές ότι τα Tax Rulings δεν επιβάλλουν φόρους. Οι φορολογικές διατάξεις είναι και παραμένουν η βάση επί της οποίας οφείλονται οι φόροι. Με τις φορολογικές αποφάσεις, οι διοικήσεις το μόνο που κάνουν είναι να δίνουν μια εξήγηση στο φορολογούμενο σχετικά με τον τρόπο που θα εφαρμόσουν το φορολογικό νόμο στην περίπτωση του. Για να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος στόχος είναι απαραίτητο οι φορολογικές διοικήσεις να μην ερμηνεύουν το νόμο ούτε ευρύτερα αλλά ούτε πιο στενά απ’ όσο ο νομοθέτης σκόπευε.

Ειδικότερα, η χορήγηση μιας APA 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

⁵ Επίκεντρο του ενδιαφέροντος της παρούσας εργασίας θα αποτελέσουν τα επονομαζόμενα ιδιωτικά Tax Rulings, αυτά, δηλαδή, που χορηγούνται από τις φορολογικές αρχές προς ένα μεμονωμένο φορολογούμενο/ εταιρία, με αντικείμενο τη φορολογική μεταχείριση των ενδοομιλικών συναλλαγών της εταιρίας.

⁶ Carlo Romano, Advance tax rulings and principles of law, Towards a European Tax Rulings system?, Doctoral Series, Vol.4, p. 119

προσδιοριστεί να φορολογηθεί σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες φορολογίας εισοδήματος εταιριών του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους⁷.

Ο θετικός χαρακτήρας που έχουν, καταρχήν, τα Tax Rulings επιβεβαιώνεται από την άποψη της Ειδικής Επιτροπής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σχετικά με τα Tax Rulings και άλλα μέτρα παρόμοιας φύσης ή αποτελέσματος⁸, σύμφωνα με την οποία αυτά “δεν είναι εγγενώς προβληματικά από τη στιγμή που μπορούν, όπως είναι ο αρχικός σκοπός τους, να παρέχουν ασφάλεια δικαίου για το φορολογούμενο και να μειώσουν το οικονομικό ρίσκο για τις έντιμες εταιρίες σε περιπτώσεις στις οποίες οι φορολογικοί νόμοι ή η εφαρμογή τους σε συγκεκριμένες περιστάσεις δεν είναι ξεκάθαροι ή υπόκεινται σε δισταμένους ερμηνείες, ιδιαίτερα όσον αφορά σύνθετες συναλλαγές, και ως εκ τούτου να αποφευχθούν μελλοντικές διαμάχες μεταξύ φορολογουμένου και φορολογικής αρχής”.

Δεν είναι, βέβαια, αμελητέος ο ρόλος που μπορούν να παίξουν οι φορολογικές αυτές αποφάσεις σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με το προοίμιο της Οδηγίας του Συμβουλίου 2015/2376 της 8.12.2015⁹ “Η έκδοση εκ των προτέρων φορολογικών συμφωνιών που διευκολύνουν τη συνεπή και διαφανή εφαρμογή του νόμου είναι κοινή πρακτική, και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η χορήγηση βεβαιότητας για τις επιχειρήσεις, διευκρίνιση του φορολογικού νόμου για τους φορολογουμένους μπορεί να ενθαρρύνει τις επενδύσεις και τη συμμόρφωση με το νόμο και μπορεί, ως εκ τούτου, να συμβάλει στο στόχο της περαιτέρω ανάπτυξης της ενιαίας αγοράς στην Ένωση επί τη βάση των αρχών και των ελευθεριών που θεμελιώνουν τις Συνθήκες”.

Επιβεβαιώνονται, λοιπόν, από τα παραπάνω τα οφέλη που μπορεί να αποκομίσει το κάθε κράτος από τη χρήση αυτού του σύγχρονου φορολογικού εργαλείου. Η αντιμετώπιση του φορολογουμένου ως πελάτη, ο οποίος δικαιούται καλές υπηρεσίες εάν δίνει οικειοθελώς πληροφορίες και παρέχει απαντήσεις στη φορολογική διοίκηση, φαίνεται ο ενδεδειγμένος τρόπος για να επιτευχθεί η συνεπής εφαρμογή του νόμου σε όλους τους φορολογουμένους.

Γ. Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Ας επικεντρωθούμε, όμως, στις συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Σε πολύ γενικούς όρους, το φορολογητέο κέρδος μιας εταιρίας προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ εσόδων- που προκύπτουν από πωλήσεις ή άλλα εισοδήματα- και εξόδων. Ανάμεσα στα κόστη που εκπίπτουν είναι και τα ποσά που πληρώθηκαν για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράστηκαν.

⁷ Κ. Σαββαΐδου, Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου ‘Tax Rulings’, Περιοδικό Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών, Τεύχος 7/2019, σελ. 932

⁸ Report on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI))

⁹ Πρόκειται για την Οδηγία που τροποποίησε την Οδηγία 2011/16/EU που αφορά την υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας.

Όταν μια εταιρία αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες από ανεξάρτητο πωλητή ή δανείζεται χρήματα από μια τράπεζα, δεν γίνεται μεγάλη συζήτηση για την αξιοπιστία των τιμών που συμφωνήθηκαν.

Δεν συμβαίνει, όμως, το ίδιο και για τις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου. Οι επιχειρήσεις αυτές εντάσσονται σε ένα ευρύτερο σύνολο που εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα με κύριο χαρακτηριστικό την άσκηση κεντρικού ελέγχου στα μέλη του συνόλου. Λόγω της ιδιαίτερης σχέσης, λοιπόν, που συνδέει τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, οι τιμές των μεταξύ τους συναλλαγών δεν καθορίζονται υπό τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς, δεν διαμορφώνονται, δηλαδή, με βάση την προσφορά και τη ζήτηση. Αυτό σημαίνει ότι οι όμιλοι έχουν τη δυνατότητα να τις ορίζουν κατά βούληση. Έτσι, όμως, εμφανίζεται ο κίνδυνος της χρήσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης με σκοπό τη χειραγώγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιμέρους μονάδων του ομίλου, ώστε να μειώνεται η συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. Όταν, μάλιστα, οι διαφορετικές μονάδες του ομίλου βρίσκονται εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη – πρόκειται, δηλαδή, για πολυεθνικούς ομίλους- η ενδοομιλική τιμολόγηση καθορίζει την κατανομή των φορολογητέων εσόδων μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών¹⁰.

Οι φορολογικές αρχές των κρατών, φυσικά, έχουν υπόψη τους τον κίνδυνο της μεταφοράς φορολογητέων κερδών, με τον παραπάνω τρόπο, σε άλλα κράτη. Έχουν, όμως, και σοβαρούς λόγους να επιθυμούν τη δραστηριοποίηση μεγάλων πολυεθνικών εταιριών στο έδαφός τους. Η λύση, λοιπόν, είναι η αμφισβήτηση των προτεινόμενων, από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, τιμών ενδοομιλικής συναλλαγής, όταν θεωρηθεί ότι δεν ανταποκρίνονται στις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στην επικράτειά τους, έτσι ώστε να μην θιγεί το ταμειακό συμφέρον του κράτους.

Ένα τέτοιο συμπέρασμα οδηγεί στην αναπροσαρμογή, από τα κράτη, των επίμαχων τιμών για φορολογικούς σκοπούς, ώστε οι τελευταίες να συμβαδίζουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Γ.1. Η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle)

Η αρχή των ίσων αποστάσεων υπαγορεύει ότι η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής είναι εύλογη όταν αντιστοιχεί στην τιμή που θα είχαν συμφωνήσει ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις σε μια παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς.

Η αρχή αυτή περιλαμβάνεται και στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με το οποίο «στην περίπτωση που στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων επικρατούν ή επιβάλλονται όροι οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά

¹⁰ Ανδρέας Τσουρουφλής, Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 11 επ.

λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πραγματοποιηθεί, μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα».

Η αποδοχή, λοιπόν, που συναντά τόσο από την πλευρά του ΟΟΣΑ όσο και από τις φορολογικές διοικήσεις και τις επιχειρήσεις της δίνει το χαρακτήρα της κοινής βασικής αρχής για την αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η καθολική αναγνώριση της αρχής των ίσων αποστάσεων δικαιολογημένα συνιστά θετική εξέλιξη στο χώρο του διεθνούς φορολογικού δικαίου, όπου συγκρούονται ποικίλα οικονομικά συμφέροντα τα οποία σπανίως επιτρέπουν τη συναίνεση.

Γ.1.2. Η κριτική στην αρχή των ίσων αποστάσεων

Παράλληλα, όμως, η προσέγγιση αυτή έχει δεχτεί σημαντική κριτική. Ειδικότερα, από τον ορισμό που παρατέθηκε, καθίσταται φανερό ότι η σύγκριση μεταξύ συνδεδεμένων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων βρίσκεται στον πυρήνα της αρχής των ίσων αποστάσεων. Είναι, όμως, πραγματικά συγκρίσιμα αυτά τα δύο είδη επιχειρήσεων;

Στην πραγματικότητα παρουσιάζουν μεγάλες διαφορές όσον αφορά τη λειτουργία τους και τη φύση των σχέσεων που αναπτύσσουν.

Πρώτα απ' όλα, παρουσιάζονται διαφορές αναφορικά με τα κόστη συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε μια ξένη χώρα μέσω θυγατρικής μπορεί να επωφεληθεί από τις συνέργειες, με αποτέλεσμα το κόστος της συναλλαγής με τη συνδεδεμένη της επιχείρηση να είναι σημαντικά μικρότερο σε σύγκριση με αυτό της συναλλαγής μεταξύ δύο ανεξάρτητων εταιριών. Από οικονομική άποψη, άλλωστε, δύο συνδεδεμένες επιχειρήσεις αυξάνουν τα συνδυασμένα τους κέρδη, πουλώντας και αγοράζοντας σε τιμή κόστους αντίστοιχα, και έπειτα χρεώνοντας την υψηλότερη δυνατή τιμή στον αγοραστή του τελικού προϊόντος, το οποίο πωλείται από τη δεύτερη εταιρία¹¹.

Παρά, όμως, το βάσιμο της προηγούμενης πρότασης, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι αναγκαία για την αποφυγή μεταφοράς κερδών μεταξύ των εμπλεκόμενων εταιριών, ώστε να υλοποιηθούν επιδιώξεις του εταιρικού δικαίου, ειδικότερα όσον αφορά τη διατήρηση του ονομαστικού κεφαλαίου των επιχειρήσεων και την προάσπιση των συμφερόντων των μετόχων μειοψηφίας και των δανειστών της θυγατρικής εταιρίας¹².

Ένα ακόμα στοιχείο που διαφοροποιεί τα δύο είδη συναλλαγών είναι η μικρότερη αβεβαιότητα και οι λιγότεροι οικονομικοί κίνδυνοι που διατρέχουν τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η μητρική εταιρία, λογικά, γνωρίζει πλήρως την ικανότητα και την αξιοπιστία των θυγατρικών της και αυτός ο μειωμένος κίνδυνος συνεπάγεται χαμηλότερες τιμές συναλλαγής από αυτές της αγοράς, οι οποίες αναγκαστικά τον ενσωματώνουν. Συνεπώς, το να καθοριστεί η φορολογική

¹¹ Phedon Nicolaidis, State Aid Rules and Tax Rulings, European State Aid Law Quarterly, 3/2016.

¹² Α. Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 28

υποχρέωση μιας θυγατρικής εταιρίας συγκρίνοντας την τιμολόγηση των συναλλαγών της με αυτή μιας ανεξάρτητης εταιρίας, δεν λαμβάνει υπόψη το λόγο της δημιουργίας της σε πρώτο χρόνο. Την αντιμετώπιση, δηλαδή, των ατελειών της ελεύθερης αγοράς.

Είναι χαρακτηριστικό ότι ο ίδιος ο ΟΟΣΑ στις κατευθυντήριες οδηγίες ενδοομιλικών τιμολογήσεων για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές διοικήσεις, που εξέδωσε το 2010, αναγνωρίζει ότι η συμπεριφορά των εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο (‘συμπεριφορά ενσωμάτωσης’) δυσκολεύει την αποτελεσματική εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στην αξιολόγηση της τιμολόγησης των μεταξύ τους συναλλαγών. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι «μια πρακτική δυσκολία στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορεί να συμμετέχουν σε συναλλαγές, στις οποίες ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν θα προχωρούσαν. Τέτοιες συναλλαγές δεν είναι απαραίτητο ότι έχουν κίνητρο τη φοροαποφυγή αλλά μπορεί να λαμβάνουν χώρα επειδή, κατά τη μεταξύ τους συναλλαγή, οι εταιρίες – μέλη ενός πολυεθνικού ομίλου αντιμετωπίζουν διαφορετικές εμπορικές περιστάσεις σε σύγκριση με ανεξάρτητες επιχειρήσεις»¹³.

Συνάγεται, λοιπόν, από τα παραπάνω ότι η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων δεν μπορεί να είναι απόλυτη. Παρ’ όλα αυτά, δεν παύει να είναι ο παγκοσμίως καθιερωμένος κανόνας για των υπολογισμό των τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές, ελλείψει ειδικότερων ευρέως αποδεκτών κριτηρίων που να ενσωματώνουν πλήρως τις διαφορές μεταξύ συνδεδεμένων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων¹⁴.

Γ.1.3. Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων

Ανάλογα με τη μορφή των επίμαχων συναλλαγών και το βαθμό στον οποίο η υπό εξέταση εταιρία εμπλέκεται στην αγορά, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι για τον καθορισμό της τιμολόγησης των συναλλαγών της σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς. Στο πλαίσιο αυτό οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναγνωρίζουν πέντε- κατάλληλες- μεθόδους, ώστε η ενδοομιλική τιμολόγηση μεμονωμένων συναλλαγών μεταξύ εξαρτημένων εταιριών να συμβαδίζει με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Οι τρεις από αυτές χαρακτηρίζονται ως παραδοσιακές μέθοδοι (traditional methods). Συγκεκριμένα, πρόκειται για:

A) τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrolled price method- ή αλλιώς CUP),

B) τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (resale price method), και

¹³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, σελ. 34-35.

¹⁴ Υπογραμμίζεται ότι η ανάλυση, που αφορά τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εφαρμόζεται αναλογικά και στις σχέσεις μιας εταιρίας και της μόνιμης εγκατάστασης αυτής σε μια άλλη χώρα. Το υποκατάστημα, κατά κανόνα, θα φορολογηθεί κανονικά στο κράτος της εγκατάστασης σαν να είναι μια ανεξάρτητη εμπορική οντότητα.

Γ) τη μέθοδο του κόστους συν κέρδους (cost plus method).

Οι άλλες δύο- μη παραδοσιακές- μέθοδοι, οι οποίες αποβλέπουν στο κέρδος από μια μεμονωμένη ενδοομιλική συναλλαγή (transactional profit methods), είναι:

Δ) η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (profit split method), και

Ε) η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (transactional net margin method).

Κρίνεται σκόπιμο, στο σημείο αυτό, να αναφερθούμε- συνοπτικά- σε κάθε μία από αυτές τις μεθόδους ξεχωριστά.

Γ.1.3. Α) Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrolled price method- ή αλλιώς CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Ο προσδιορισμός της τιμής της παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων γίνεται είτε

- Μέσω εξωτερικής σύγκρισης τιμών (external comparison), οπότε και αναζητούνται οι τιμές συναλλαγών που διενεργήθηκαν ανάμεσα σε τρίτες, ανεξάρτητες επιχειρήσεις, είτε
- Μέσω εσωτερικής σύγκρισης τιμών (internal comparison), οπότε και αναζητούνται οι τιμές συναλλαγών που διενεργήθηκαν ανάμεσα στη φορολογούμενη επιχείρηση (ή μια άλλη επιχείρηση του ίδιου ομίλου) και μια ανεξάρτητη επιχείρηση.

Κατά κανόνα – και σε όλες τις μεθόδους- η εσωτερική σύγκριση τιμών θεωρείται πιο αξιόπιστη.

Η αξιοπιστία της μεθόδου αυτής εξαρτάται από το βαθμό συγκρισιμότητας των στοιχείων που αντλούνται από παρόμοιες συναλλαγές. Ως εκ τούτου, η υιοθέτησή της ενδείκνυται κυρίως σε περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν στην αγορά και άλλες επιχειρήσεις που παρέχουν παρόμοια προϊόντα ή υπηρεσίες, καθώς και σε περιπτώσεις που το ίδιο προϊόν ή υπηρεσία πωλείται τόσο σε συνδεδεμένες όσο και σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής θεωρείται η καταλληλότερη μέθοδος για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, αφού παρουσιάζει τη μεγαλύτερη σύνδεση προς τις πραγματικές συνθήκες της αγοράς. Γι' αυτό το λόγο, κατά τον ΟΟΣΑ, θα πρέπει να προτιμάται έναντι των λοιπών μεθόδων, εκτός εάν δεν υπάρχουν καθόλου διαθέσιμα στοιχεία για τις τιμές συγκρίσιμων συναλλαγών ή είναι δυσανάλογα δυσχερής η απόκτησή τους.

Γ.1.3. Β) Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (resale price method)

Η μέθοδος αυτή εξετάζει κατά πόσον η τιμή που χρεώνεται για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, συγκρίνοντας:

α.) το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται κατά τη μεταγενέστερη μεταπώληση σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση με

β.) το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές, όταν δηλαδή η αγορά γίνεται από μια ανεξάρτητη επιχείρηση και η μεταπώληση γίνεται σε μια επίσης ανεξάρτητη επιχείρηση.

Πρακτικά, δηλαδή, αρχικά βρίσκουμε την τιμή με την οποία ένα προϊόν ή μια υπηρεσία, που αγοράστηκε από μια συνδεδεμένη επιχείρηση, μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Ακολούθως, προσδιορίζουμε το περιθώριο μικτού κέρδους που είναι κατάλληλο να αποζημιώσει τον μεταπωλητή για τις υπηρεσίες του κατά τη μεταπώληση. Τέλος, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής υπολογίζεται μέσω της αφαίρεσης αυτού του περιθωρίου μικτού κέρδους από την τιμή μεταπώλησης.

Η χρήση της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης ενδείκνυται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα πωλούμενα προϊόντα ή υπηρεσίες έχουν αγοραστεί από συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μεταπωλούνται, χωρίς ο μεταπωλητής να προσθέτει σημαντική αξία, καθώς και σε περιπτώσεις αγοράς και μεταπώλησης ενσώματων αγαθών, στα οποία ο μεταπωλητής δεν προσθέτει σημαντική αξία μέσω φυσικής μεταποίησης. Οι δραστηριότητες marketing είναι η ιδανικότερη περίπτωση χρησιμοποίησης αυτής της μεθόδου.

Ανασταλτικός παράγοντας για τη χρήση της παραπάνω μεθόδου είναι η ανάγκη ύπαρξης ευθέως συγκρίσιμων στοιχείων. Εάν, βέβαια, αυτά τελικά υπάρχουν, είναι πιθανόν να προτιμηθεί η μέθοδος CUP, η οποία θα πρέπει, κατά τον ΟΟΣΑ, να αποτελεί και την πρώτη επιλογή.

Γ.1.3. Γ) Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (cost plus method)

Και η μέθοδος αυτή βασίζεται στη σύγκριση περιθωρίων κέρδους, αλλά με αντίθετη κατεύθυνση σε σχέση με την προηγούμενη μέθοδο. Ειδικότερα, η μέθοδος κόστους συν κέρδους αναφέρεται στο ποσοστό κέρδους επί του κόστους κτήσης (profit mark-up), σε αντίθεση με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, η οποία αναφέρεται στο ποσοστό κέρδους επί της τιμής πώλησης (profit margin).

Με βάση, λοιπόν, τη μέθοδο του κόστους συν κέρδους προσδιορίζεται αρχικά το κόστος κτήσης για την επιχείρηση που πωλεί το αγαθό ή την υπηρεσία, και στη συνέχεια προστίθεται ένα εύλογο περιθώριο κέρδους. Αυτό το περιθώριο κέρδους είναι το ποσοστό κέρδους που αποκτάται από μια επιχείρηση που πωλεί συγκρίσιμα προϊόντα ή υπηρεσίες σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η χρησιμότητα της μεθόδου αυτής έγκειται στις περιπτώσεις που οι προηγούμενες δύο μέθοδοι δεν μπορούν να εφαρμοστούν. Όταν, δηλαδή, δεν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, στην περίπτωση που δεν υπάρχει μεταπώληση και

όταν δεν έχει εφαρμογή η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, στην περίπτωση που το προϊόν ή η υπηρεσία δεν αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Γ.1.3. Δ) Η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (profit split method)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος (ή η ζημιά) που προκύπτει από μια ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή.

Για να υπολογιστεί η συνεισφορά της κάθε επιχείρησης είναι απαραίτητο να λάβει χώρα ανάλυση σχετική με τις λειτουργίες που επιτελεί η καθεμιά, τους κινδύνους και τις ευθύνες που φέρει, καθώς και τα πάγια που χρησιμοποιεί. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί, όπου είναι δυνατό, να γίνει σύγκριση με την αντίστοιχη αξία παρόμοιων λειτουργιών ανεξάρτητων επιχειρήσεων που δρουν υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η χρησιμότητα της μεθόδου του επιμερισμού του κέρδους αναδεικνύεται σε συναλλαγές, όπου παρατηρείται έντονη διάδραση μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Τέτοιες είναι οι συναλλαγές, κατά τις οποίες τα εμπλεκόμενα μέρη προσθέτουν σημαντική αξία στο τελικό προϊόν ή αυτές στις οποίες χρησιμοποιούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία μεγάλης αξίας. Και πάλι, η αδυναμία εύρεσης συγκριτικών στοιχείων αποτελεί παράγοντα που δικαιολογεί την απομάκρυνση από τις προτιμώμενες παραδοσιακές μεθόδους εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Γ.1.3. Ε) Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (transactional net margin method- TNMM)

Κατά τη μέθοδο αυτή, επιτυγχάνεται ενδοομιλική τιμολόγηση σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, όταν το περιθώριο καθαρού κέρδους από τη συναλλαγή αντιστοιχεί στο περιθώριο που επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους, που θα επιτύχανε μια συνδεδεμένη επιχείρηση υπό συνθήκες αγοράς, υπολογίζεται επί μιας κατάλληλης βάσης αναφοράς (π.χ. κόστος κτήσης, κύκλος εργασιών). Τέλος, το καθαρό αυτό κέρδος προκύπτει μετά την αφαίρεση του λειτουργικού κόστους που βαραίνει τη συναλλαγή.

Προς κατανόηση της μεθόδου αυτής, παρατίθεται ένα παράδειγμα από τη σχετική βιβλιογραφία¹⁵.

Η επιχείρηση Α επιθυμεί να προσδιορίσει την τιμή για μία παράδοση προϊόντων, τα οποία προμηθεύτηκε από τη συνδεδεμένη επιχείρηση Β. Η συνήθης τιμή μεταπώλησης από την επιχείρηση Α σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις είναι 125 και σε παρόμοιες συναλλαγές η Α πετυχαίνει περιθώριο καθαρού κέρδους 4%. Οι δαπάνες της Α για τη συγκεκριμένη συναλλαγή είναι 20. Η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής, συνεπώς, προκύπτει από την ακόλουθη αφαίρεση:

¹⁵ Α. Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 51

Τιμή μεταπώλησης [125] – Καθαρό κέρδος [5(125 x 4%)] – Έξοδα συναλλαγής [20]
= 100.

Η χρήση της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής ενδείκνυται σε περιπτώσεις που υπάρχουν σημαντικές διαφορές ως προς τις λειτουργίες και τους κινδύνους ανάμεσα σε ενδοομιλικές συναλλαγές και σε συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Χαρακτηριστικό τέτοιο παράδειγμα αποτελούν οι διεθνείς συναλλαγές.

Βασικό λόγο επιλογής της μεθόδου αυτής συνιστά το γεγονός ότι για την εφαρμογή της απαιτούνται στοιχεία σχετικά με τις λειτουργίες και τους κινδύνους μόνο μιας από τις συμβαλλόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Είναι, έτσι, ευχερώς εφαρμόσιμη ακόμα και στην περίπτωση που μια από τις επιχειρήσεις έχει περίπλοκη δομή και είναι δύσκολο να βρεθούν αξιόπιστα στοιχεία για τη λειτουργία της.

Έχει, όμως, και αξιοσημείωτα μειονεκτήματα, εξαιτίας των οποίων αμφισβητείται συχνά η αξιοπιστία της. Το βασικότερο πηγάζει ακριβώς από τη μονομερή προσέγγιση που υιοθετεί. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου αυτής μπορεί να οδηγήσει σε ένα αποτέλεσμα που αποδίδει σε μια εταιρία του ομίλου τέτοιο περιθώριο κέρδους, ώστε τα κέρδη των άλλων εταιριών του ομίλου να φαίνονται αδικαιολόγητα υψηλά ή χαμηλά.

Γ.1.4. Συμπεράσματα επί της επιλογής μεθόδου

Οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ μπορεί να μην είναι δεσμευτικές, αλλά αντιπροσωπεύουν το αποτέλεσμα μιας μακράς συζήτησης και μια ομοφωνία επί των καταλληλότερων τρόπων υπολογισμού της τιμής μιας ενδοομιλικής συναλλαγής σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Τα διαθέσιμα, κάθε φορά, στοιχεία κατά την εξέταση ορισμένης ενδοομιλικής συναλλαγής υπαγορεύουν την καταλληλότητα μιας από τις προτεινόμενες μεθόδους.

Σε γενικές γραμμές, πάντως, οι μη παραδοσιακές μέθοδοι θεωρούνται λιγότερο αξιόπιστες από τις παραδοσιακές μεθόδους εφαρμογής της αρχής ίσων αποστάσεων και γι' αυτό θα πρέπει να χρησιμοποιούνται επικουρικά. Αυτό θα συμβεί, κυρίως, στην –όχι σπάνια– περίπτωση που δεν υπάρχουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, και ιδιαίτερα της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, η οποία και θεωρείται ως η ασφαλέστερη.

Δ. Οι APAs στον ευρωπαϊκό χώρο

Δ.1. Γενικά

Οι φορολογικές συμφωνίες τύπου 'Tax Rulings' μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων κρατών- μελών της Ένωσης και πολυεθνικών ομίλων εταιριών βρέθηκαν στο επίκεντρο του δημόσιου ενδιαφέροντος την τελευταία δεκαετία για αρνητικούς λόγους.

Μεταξύ άλλων, καθοριστική υπήρξε η αποκάλυψη¹⁶ πληθώρας εμπιστευτικών φορολογικών συμφωνιών με πιθανή συνέπεια την ευνοϊκή φορολόγηση πολυεθνικών «κολοσσών» με τη ρητή έγκριση, μάλιστα, των φορολογικών αρχών. Η πιθανή αυτή ευνοϊκή φορολόγηση ήταν αποτέλεσμα αποδοχής τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι οποίες δεν ήταν σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων, γεγονός που οδηγούσε στη μεταφορά κερδών σε άλλες φορολογικές επικράτειες, που παρείχαν ‘φιλικότερους’ όρους φορολόγησης.

Οι αποκαλύψεις αυτές προκάλεσαν έντονη δημόσια πίεση προς τα αρμόδια θεσμικά όργανα να αναλάβουν δράση. Έλαβαν χώρα ακροάσεις σε διάφορα εθνικά Κοινοβούλια, τις οποίες ακολούθησαν έρευνες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αναφορικά με τις πρακτικές έκδοσης Tax Rulings.

Δ.2. Καχυποψία απέναντι στα Tax Rulings

Το σκάνδαλο «LuxLeaks» ανέδειξε με τον εναργέστερο τρόπο το λόγο για τον οποίο τα Tax Rulings αντιμετωπίζονται με ιδιαίτερη καχυποψία¹⁷. Και ο λόγος αυτός είναι η αδιαφάνεια που χαρακτήριζε τόσο τη διαδικασία έκδοσης, όσο και το ουσιαστικό τους περιεχόμενο. Είναι χαρακτηριστικό ότι την περίοδο που ξέσπασε το εν λόγω σκάνδαλο, ο λουξεμβουργιανός φορολογικός νόμος δεν έκανε καν αναφορά στα Tax Rulings, αλλά αυτό δεν εμπόδιζε τις αρχές να εκδώσουν εκατοντάδες τέτοια¹⁸.

¹⁶ Πρόκειται, βασικά, για το οικονομικό σκάνδαλο «LuxLeaks», το οποίο αποκαλύφθηκε το Νοέμβριο του 2014 από τη δημοσιογραφική έρευνα της Διεθνούς Κοινοπραξίας Ερευνητών Δημοσιογράφων. Αποκαλύφθηκαν, μέσω αυτού, εμπιστευτικά Tax Rulings που εξέδωσε το Λουξεμβούργο σε περισσότερες από τριακόσιες πολυεθνικές εταιρίες το διάστημα 2002-2010.

¹⁷ Ήδη σε διεθνές επίπεδο, το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ (κυρίως μέσω της Δράσης 5) αντιμετώπιζε τα Tax Rulings ως ένα εργαλείο –δυστηκτικό– επιβλαβούς ανταγωνισμού και στρεφόταν κατά των κρατών που προτίθεντο να συνεργαστούν με μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις, για ίδιον όφελος, προκαλώντας έτσι διάβρωση της φορολογικής βάσης σε άλλα κράτη.

¹⁸ Η έκδοση ενός τόσο μεγάλου αριθμού φορολογικών αποφάσεων από τη φορολογική διοίκηση ενός κράτους, όπως το Λουξεμβούργο, δημιουργεί από μόνη της αμφιβολίες για τους λόγους της τόσο έντονης καταφυγής σε μια τέτοια λύση. Πολύ περισσότερο, μάλιστα, αν αξιοποιήσει κανείς τα πορίσματα των ερευνών για την περιορισμένη χρήση αυτού του εργαλείου στις Η.Π.Α. Συγκεκριμένα, από οικονομικής άποψης, ένας φορολογούμενος έχει συμφέρον να ζητήσει την έκδοση ενός Tax Ruling εφόσον θεωρεί ότι η φορολογική υποχρέωση που θα προκύψει από αυτό είναι τόσο ευνοϊκότερη για αυτόν, ώστε αξίζει να παράσχει στη φορολογική διοίκηση όλες τις λεπτομέρειες για την επίμαχη συναλλαγή, με αποτέλεσμα να προβεί η τελευταία στην ενδελεχή αξιολόγησή της. Μια αξιολόγηση που υπό κανονικές συνθήκες θα λάμβανε χώρα μόνο στο υποθετικό σενάριο ενός εκ των υστέρων φορολογικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, η επιλογή τόσο μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων να ελεγχθούν οικειοθελώς εκ των προτέρων παρέχοντας στη διοίκηση πληροφορίες που πιθανώς να μην μπορούσε να βρει με άλλο τρόπο δημιουργεί καχυποψία για τον τρόπο με τον οποίο οι επίμαχες συναλλαγές αξιολογούνταν. Δεν θα πρέπει, μάλιστα, να αγνοηθούν και τα άμεσα κόστη που συνεπάγεται μια τέτοια διαδικασία, όπως η αμοιβή των επαγγελματιών που εμπλέκονται στην προετοιμασία της αίτησης, το τέλος που χρεώνεται από τη διοίκηση κατά την υποβολή της, καθώς και η καθυστέρηση της συναλλαγής όσο εκκρεμεί η έκδοση της απόφασης.

Για την οικονομική ανάλυση των Tax Rulings, βλ. Markus Diller and Pia Vollert, Economic Analysis of Advance Tax Rulings, arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research, No 122

Η αδιαφάνεια, όμως, διευκολύνει τους φορολογουμένους να ζητούν –και να λαμβάνουν από τις διοικήσεις- έγκριση ερμηνειών του νόμου όχι για χάρη της ασφάλειας δικαίου, αλλά στο πλαίσιο της προσπάθειας για φοροαποφυγή. Ένα αδιαφανές καθεστώς δίνει την ευκαιρία στα μέρη να διαπραγματευτούν πίσω από κλειστές πόρτες, με πιθανό αποτέλεσμα να αντιμετωπίζονται άνισα φορολογούμενοι που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση.

Ενώ είναι αρκετά φανερός ο λόγος για τον οποίο οι επιχειρήσεις εξυπηρετούνται από αυτό το καθεστώς αδιαφάνειας, αξίζει να σταθούμε στους λόγους για τους οποίους τα κράτη είναι διατεθειμένα να απολέσουν οικειοθελώς φορολογικά έσοδα.

Από τη στιγμή που εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας τα κράτη- μέλη είναι αυτά που έχουν αποκλειστική αρμοδιότητα, αναπτύσσεται σημαντική δυνατότητα για φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ τους. Με άλλα λόγια οι φορολογικές διοικήσεις μειώνουν τη δημοσιονομική πίεση προκειμένου να προσελκύσουν ξένες επιχειρήσεις. Λαμβάνοντας υπόψη το συνολικό αντίκτυπο της δραστηριοποίησης μιας τέτοιας επιχείρησης, τα κέρδη σε όρους προσλήψεων, επενδύσεων και καινοτομίας συχνά υπερτερούν των απωλειών σε όρους φορολογικών εσόδων¹⁹.

Μια τέτοια- εύλογη από την πλευρά των κρατών- τακτική, όμως, εάν λαμβάνει χώρα χωρίς έλεγχο οδηγεί στην επονομαζόμενη «race to the bottom». Δεν είναι, λοιπόν, τυχαίο ότι από το 1995 έως το 2014 οι φορολογικοί συντελεστές εταιρικού εισοδήματος στην Ε.Ε. έπεσαν από το 35% στο 23%²⁰.

Η παρατήρηση αυτή μπορεί να δικαιολογεί τα κίνητρα για την προσέλκυση πολυεθνικών εταιριών, δεν αρκεί όμως για να εξηγήσει τον εμπιστευτικό χαρακτήρα που είχαν μέχρι πρόσφατα αυτές οι συμφωνίες στον ευρωπαϊκό χώρο. Την απάντηση δίνουν οι κανόνες της Ε.Ε. περί κρατικών ενισχύσεων οι οποίοι εμποδίζουν τις επιλεκτικές μειώσεις φόρου «που ευνοούν συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών». Ως εκ τούτου, σε καθεστώς διαφάνειας, ένα κράτος- μέλος θα έπρεπε να στερηθεί το δικαίωμά του στα φορολογικά έσοδα από ολόκληρο τον επίμαχο οικονομικό τομέα, μια απώλεια όμως που μπορεί να υπερτερεί των θετικών εξωτερικοτήτων που συνεπάγονται αυτές οι επενδύσεις.

Σε αυτό το πλαίσιο, τα Tax Rulings χρησιμοποιούνται για σκοπούς αλλότριους από αυτούς για τους οποίους διαμορφώθηκαν σε πρώτο χρόνο. Χρησιμοποιούνται, δηλαδή, ως μέσα αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού ευνοώντας- μυστικά- επιλεγμένους πολυεθνικούς ομίλους εις βάρος άλλων συγκρίσιμων φορολογουμένων, αποφεύγοντας παράλληλα την πρόκληση ‘φορολογικού πολέμου’ με τα άλλα κράτη- μέλη της Ένωσης. Οι υποψίες αυτές έδωσαν το έναυσμα στις έρευνες της Επιτροπής, την πορεία των οποίων θα ακολουθήσουμε παρακάτω.

¹⁹ Βλ. και Amedeo Arena, State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission’s recent decisional practice, Market and Competition Law Review, Volume 1, April 2017, σελ.52

²⁰ European Parliament resolution of 25.11.2015, (βλ. σημείωση 1), παράγραφος 8.

Τέλος, θα πρέπει να γίνει αναφορά σε μια πιθανή αθέμιτη τακτική των πολυεθνικών εταιριών που αναζητούν τέτοιου είδους φορολογικές συμφωνίες. Η εκμετάλλευση εργαλείων που σχεδιάστηκαν αρχικά για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης²¹ δεν αποκλείεται, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, να οδηγεί σε διπλή μη φορολόγηση των εταιριών αυτών, λαμβάνοντας υπόψη και τις ασυνέπειες μεταξύ των διάφορων φορολογικών συστημάτων. Συγκεκριμένα, ένας φορολογούμενος μπορεί να λάβει περισσότερες ερμηνείες οι οποίες «προστατεύουν» μεμονωμένα στοιχεία μιας σύνθετης οικονομικής επιχείρησης. Διαιρώντας, όμως, τη σχεδιασμένη οικονομική επιχείρηση σε τμήματα, η καταχρηστική φύση της, ως όλον, εξαφανίζεται από την οπτική κάθε μιας, από τις εμπλεκόμενες, φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου, καμία από αυτές δεν προχωρά στην χρήση εργαλείων κατά της φοροαποφυγής²².

Δ.3. Η προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τα Tax Rulings

Δεδομένων των ενδείξεων που υπήρξαν ότι οι πολυεθνικές εταιρίες αντιμετωπίζονται με ευνοϊκότερο τρόπο από τις υπόλοιπες αναφορικά με τους όρους φορολόγησης εξαιτίας εμπιστευτικών φορολογικών συμφωνιών, ανέλαβε δράση η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Αυτή είναι, άλλωστε, το εκτελεστικό όργανο της Ένωσης, με βασική αρμοδιότητα την εξασφάλιση ίσων όρων ανταγωνισμού στην ενιαία αγορά.

Ειδικότερα, τον Ιούνιο του 2013 ξεκίνησε έρευνα σχετικά με τη συμβατότητα των πρακτικών έκδοσης φορολογικών αποφάσεων τύπου Tax Rulings με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων σε επτά κράτη- μέλη της Ένωσης. Μέχρι το τέλος του 2014, η Επιτροπή ζήτησε από όλα τα κράτη- μέλη να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τις πρακτικές έκδοσης και χορήγησης Tax Rulings, μαζί με έναν κατάλογο όλων των φορολογικών αποφάσεων που εξέδωσαν μεταξύ των ετών 2010 έως 2013²³.

Έχοντας, πλέον, στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα στοιχεία, η Επιτροπή προχώρησε στην αξιολόγησή τους.

Ο λόγος για τον οποίο η έρευνα της Επιτροπής διεξήχθη από τη σκοπιά των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων πρέπει να αναζητηθεί στην ιδιαίτερη φύση του εργαλείου των φορολογικών αποφάσεων, η οποία απαιτεί αναγκαστικά τη σύμπραξη του κράτους. Η φορολογούμενη εταιρία απλώς προτείνει τη μέθοδο καθορισμού της τιμής της ενδοομιλικής συναλλαγής που θεωρεί κατάλληλη. Η φορολογική διοίκηση είναι αυτή που την εγκρίνει τελικά.

Ενώ, λοιπόν, ο έλεγχος της Επιτροπής γίνεται με προσανατολισμό την τήρηση των κανόνων του ελεύθερου ανταγωνισμού εντός της Ένωσης και δεν στοχεύει, πρωταρχικά, στην εξασφάλιση της πληρωμής του φόρου στο κατάλληλο μέρος,

²¹ Τέτοια εργαλεία είναι για παράδειγμα οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ή το καθεστώς απαλλαγής των ενδοομιλικών μερισμάτων.

²² Wojcieh Morawski, Will the European Union put an end to the 'Golden Age' of the Tax Ruling?, Acta Universitatis Carolinae- Iuridica 3, σελ. 54

²³ Να σημειωθεί στο σημείο αυτό, πως η Ελλάδα ήταν μεταξύ των χωρών που δήλωσαν ότι δεν είχαν εκδώσει καμία τέτοιου είδους φορολογική απόφαση στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

μπορεί εντούτοις να βοηθήσει στις περιπτώσεις, όπου ένα καθεστώς φοροαποφυγής μιας επιχείρησης εξαρτάται εν μέρει από τη συνεργασία με τις κρατικές αρχές²⁴.

Δ.3.1. Περιεχόμενο του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ

Το ζήτημα των κρατικών ενισχύσεων ρυθμίζεται από τα άρθρα 107-109 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, η οποία υπαγορεύει τότε μια κρατική ενίσχυση είναι καταρχήν ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, «οποιαδήποτε ενίσχυση χορηγείται από κράτος- μέλος ή με μέσω κρατικών πόρων με οποιαδήποτε μορφή που νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ευνοώντας συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών είναι ασύμβατη με την ενιαία αγορά στο βαθμό που επηρεάζεται το εμπόριο μεταξύ των κρατών- μελών».

Η έννοια της κρατικής ενίσχυσης, όπως προκύπτει από το 107(1) ΣΛΕΕ, είναι γενική. Αν και αρχικά σχεδιάστηκε έχοντας υπόψη τις κρατικές επιδοτήσεις και εγγυήσεις, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήδη από νωρίς²⁵, επιβεβαίωσε ότι το πεδίο εφαρμογής των κρατικών ενισχύσεων είναι ευρύτερο και θα πρέπει να καλύπτει και τα φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται μέσω του φορολογικού συστήματος.

Ως εκ τούτου, για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο (μια φορολογική απόφαση στην περίπτωση μας) ως κρατική ενίσχυση, θα πρέπει να εξεταστεί εάν πληροί τα τέσσερα σωρευτικά κριτήρια που απορρέουν από την παραπάνω διάταξη. Συγκεκριμένα, θα πρέπει:

1. Να παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στο δικαιούχο,
2. Να χορηγείται από το κράτος ή μέσω κρατικών πόρων,
3. Να είναι επιλεκτικό (υπό την έννοια ότι ευνοεί συγκεκριμένες επιχειρήσεις, την παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών ή την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών),
4. Να προκαλεί (ή να απειλεί να προκαλέσει) νόθευση του ανταγωνισμού στο μέτρο που κατ' αυτό τον τρόπο επηρεάζεται αρνητικά το εμπόριο εντός της Ένωσης.

Όσον αφορά το πρώτο κριτήριο, το μέτρο χορηγεί ένα οικονομικό πλεονέκτημα εάν η οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης βελτιώνεται λόγω της κρατικής παρέμβασης, υπό όρους που διαφέρουν από τις κανονικές συνθήκες της αγοράς²⁶. Σύμφωνα με τη νομολογία²⁷, είναι απαραίτητο να διεξαχθεί μια αντίστροφη υποθετική ανάλυση (counterfactual analysis) για να επαληθευτεί η κατάσταση της επιχείρησης εάν το μέτρο δεν είχε χορηγηθεί. Στην περίπτωση που η οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης είναι βελτιωμένη ως αποτέλεσμα μιας κρατικής παρέμβασης, το πλεονέκτημα είναι παρόν. Το πλεονέκτημα μπορεί να συνίσταται

²⁴ Lyal, Transfer Pricing rules and State Aid, Fordham International Law Journal (2015), p.1019

²⁵ ΔΕΕ 173/73, 2.7.1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:1974:71

²⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής για την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, παράγραφος 67

²⁷ Ιταλία κατά Επιτροπής (σ.22)

τόσο στη χορήγηση θετικών οικονομικών πλεονεκτημάτων, όσο και στη μείωση επιβαρύνσεων κανονικά συμπεριλαμβανόμενων στον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης.

Η “κρατική” προέλευση της ενίσχυσης σημαίνει ότι το οικονομικό πλεονέκτημα προέρχεται είτε από δημόσιο φορέα, είτε από ιδιωτικό του οποίου όμως η δράση τελεί είτε γενικά είτε ad hoc υπό τον έλεγχο και την εποπτεία ή την καθοδήγηση δημόσιας αρχής²⁸.

Σε περίπτωση φορολογικής ενίσχυσης, το αποτέλεσμα είναι να μειώνεται μια δαπάνη, την οποία μια επιχείρηση, κανονικά, θα έπρεπε να επωμιστεί. Αυτό συνεπάγεται ευθέως απώλεια εσόδων για το κράτος, το οποίο αλλιώς θα δικαιούνταν να τα εισπράξει. Με τον τρόπο αυτό, τα μέτρα φορολογικής ενίσχυσης -όπως αυτά που μπορεί να εγκρίνονται μέσω Tax Rulings- χορηγούνται από το κράτος, μέσω κρατικών πόρων και καταλογίζονται στο κράτος.

Το τρίτο κριτήριο αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου. Σύμφωνα με τη νομολογία²⁹, για την πλήρωση της υλικής επιλεκτικότητας πρέπει να διεξαχθεί ένας έλεγχος σε τρία στάδια: α) πρέπει να καθοριστεί ένα σύστημα αναφοράς. Σε φορολογικές υποθέσεις, το πλαίσιο αναφοράς είναι συνήθως το γενικό φορολογικό σύστημα του κράτους, β) πρέπει να εξεταστεί εάν το μέτρο διακρίνει μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, έχοντας υπόψη τους στόχους του επίμαχου μέτρου, και γ) σε περίπτωση που υπάρχει όντως παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, πρέπει να εξεταστεί εάν η παρέκκλιση υπέρ της παραλήπτριας εταιρίας μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση ή τις γενικές αρχές του συστήματος αναφοράς. Ενώ στα δύο πρώτα στάδια του ελέγχου το βάρος απόδειξης φέρει η Επιτροπή, στο τρίτο στάδιο αυτό μεταφέρεται στο κράτος- μέλος.

Τέλος, αναφορικά με το τέταρτο κριτήριο, η νομολογία δεν απαιτεί από την Επιτροπή να προβεί σε πλήρη απόδειξη του με οικονομικούς όρους. Σύμφωνα με την αρχική νομολογία επί του ζητήματος³⁰ «όταν η κρατική οικονομική ενίσχυση ενισχύει τη θέση μιας επιχείρησης συγκριτικά με άλλες ανταγωνιστικές επιχειρήσεις στο εμπόριο εντός της Κοινότητας, το τελευταίο θα πρέπει να θεωρηθεί ότι επηρεάζεται από την ενίσχυση».

Σύμφωνα, μάλιστα, με νεότερη νομολογία³¹, που αφορά ειδικώς την ενίσχυση με τη μορφή φορολογικής ελάφρυνσης, αν και η Επιτροπή «πρέπει να εξετάζει εάν η επίμαχη ενίσχυση μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών- μελών και να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, δίνοντας πληροφορίες σχετικές με τα πιθανά

²⁸ Αντώνης Μεταξάς, Ο Εθνικός Δικαστής ως Ενωσιακός Δικαστής στα συμφραζόμενα του ενωσιακού Δικαίου Κρατικών Ενισχύσεων, σελ. 5. βλ. https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2018/metaxas_Oktober2018.pdf

²⁹ Μεταξύ πολλών βλ. C-143/99 Adria- Wien Pipeline GmbH and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v Finanz landesdirektion Karnten [2001] ECLI:EU:C:2001:598

³⁰ C- 730/79 Philip Morris [1980] ECLI:EU:C:1980:209, παρ.11

³¹ C- 494/06 Wam [2009] ECLI:EU:C:2009:272, παρ.57,58

αποτελέσματά της, δεν είναι υποχρεωμένη να πραγματοποιήσει μια οικονομική ανάλυση της πραγματικής κατάστασης της σχετικής αγοράς ή των υπό αμφισβήτηση εμπορικών προτύπων μεταξύ των κρατών- μελών ή να δείξει τον πραγματικό αποτέλεσμα της επίμαχης ενίσχυσης»³².

Συνεπώς το αποδεικτικό βάρος της Επιτροπής για το τέταρτο κριτήριο της 107(1) ΣΛΕΕ σε ενισχύσεις φορολογικού περιεχομένου είναι σχετικά μικρό, δεδομένου ότι εξακολουθεί να υιοθετείται το τεκμήριο της νόθευσης του ανταγωνισμού στο εμπόριο εντός της Ένωσης, όπως διαμορφώθηκε ήδη από την υπόθεση Philip Morris.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι τα δύο κρίσιμα κριτήρια, την πλήρωση των οποίων οφείλει κυρίως να αποδείξει η Επιτροπή σε υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων, είναι η ύπαρξη πλεονεκτήματος και η επιλεκτικότητα του πλεονεκτήματος αυτού.

Δ.3.2. Η Ανακοίνωση της Επιτροπής για την έννοια της κρατικής ενίσχυσης

Τον Ιανουάριο του 2014, πριν ακόμη ξεκινήσει επίσημες έρευνες σε συγκεκριμένες ατομικές φορολογικές αποφάσεις, η Επιτροπή δημοσίευσε ένα προσχέδιο της Ανακοίνωσής της για την έννοια της κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ. Μέσω αυτού του soft law εργαλείου, η Επιτροπή εξέφρασε τις –μέχρι τότε– απόψεις της αναφορικά με τα Tax Rulings ως μέσου χορήγησης κρατικής δημοσιονομικής ενίσχυσης. Διατύπωσε, επί της ουσίας, την άποψη ότι τα Tax Rulings δεν θα πρέπει να οδηγούν σε χαμηλότερη φορολόγηση, μέσω μιας πιο ευνοϊκής διακριτικής μεταχείρισης, συγκεκριμένων φορολογουμένων σε σύγκριση με άλλους που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση. Δεν παρείχε, όμως, καμία ένδειξη για τη συλλογιστική που θα ακολουθούσε στην επίσημες έρευνες και αποφάσεις της.

Η τελική εκδοχή³³ της Ανακοίνωσης της Επιτροπής δημοσιεύτηκε στις 19 Ιουλίου 2016, ενώ στο μεταξύ είχαν ξεκινήσει οι περισσότερες επίσημες έρευνές της και είχαν εκδοθεί, μάλιστα, και τρεις τελικές αποφάσεις³⁴.

Η βασική της διαφορά με το προσχέδιο εντοπίζεται, κυρίως, στην παρουσίαση μιας νέας νομικής αρχής σχετικής με την ισότητα, η οποία συνδέει τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για να δικαιολογήσει την

³² Η νομολογία αυτή επιβεβαιώνει την άποψη της Γενικής Εισαγγελέως Kokott στην προγενέστερη χρονικά υπόθεση *Presidente del Consiglio dei Ministri v Regione Sardegna* (C-169/08) σύμφωνα με την οποία, όσον αφορά τη φορολογική νομοθεσία «θα πρέπει πάντοτε να τεκμαίρεται ότι το εμπόριο μεταξύ των κρατών- μελών επηρεάζεται όπου εκείνοι, οι οποίοι ευνοούνται από τέτοια νομοθεσία, παρουσιάζουν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα του διασυνοριακού εμπορίου ή όπου είναι κατανοητό ότι αυτοί βρίσκονται σε ανταγωνισμό με επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη- μέλη».

³³

Βλ.

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN)

³⁴ Πρόκειται για τις αρνητικές αποφάσεις της Επιτροπής επί των υποθέσεων Fiat, Starbucks και του βελγικού καθεστώτος έκπτωσης των πλεοναζόντων κερδών.

προσέγγισή της αυτή προχώρησε σε εκτεταμένη χρήση της απόφασης Forum 187³⁵, την οποία μέχρι τότε είχε απλώς αναφέρει.

Ανάλυση των δύο αυτών στοιχείων θα γίνει ακολούθως στην παρουσίαση των αποφάσεων της Επιτροπής, καθώς η νομική θεμελίωσή τους είναι πανομοιότυπη με αυτή της τελικής εκδοχής της Ανακοίνωσης της Επιτροπής.

Και αυτό, ακριβώς, το στοιχείο είναι άξιο σχολιασμού. Φαίνεται ότι η Επιτροπή, όταν άρχισε να ασχολείται με τον έλεγχο των Tax Rulings με βάση τις διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων, δεν είχε μια ξεκάθαρη δογματική προσέγγιση, με αποτέλεσμα να διαμορφωθούν στη συνέχεια οι τελικές αντιλήψεις της, πιθανώς εξαιτίας των εμποδίων που συνάντησε και των ευρημάτων που έκανε κατά τις επίσημες έρευνές της³⁶.

Το γεγονός αυτό, παρ' ότι δεν είναι, επί της αρχής, αρνητικό, δημιουργεί σοβαρό ζήτημα ασφάλειας δικαίου από τη στιγμή που με το διατακτικό των αποφάσεων διατάσσεται η αναδρομική ανάκτηση υπέρογκων ποσών, κατόπιν νομοθετικών ερμηνειών άγνωστων μέχρι τη δημοσίευση των τελικών αποφάσεων.

Στις σελίδες που θα ακολουθήσουν, θα παρουσιαστούν τα πραγματικά περιστατικά των περισσότερων υποθέσεων που απασχόλησαν την Επιτροπή, το περιεχόμενο των αποφάσεων της τελευταίας, καθώς και οι αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου επί προσφυγών που ασκήθηκαν κατά των πρώτων. Μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί, ακόμα, καμία απόφαση του ΔΕΕ, το οποίο και θα επιλύσει τελικώς τις σχετικές διαφορές.

Ε. Οι σημαντικές αποφάσεις για τα Tax Rulings

Ε.1. Fiat/Λουξεμβούργο

Α. Η σχετική φορολογική απόφαση

Η Fiat Finance and Trade ('FFT'), με έδρα το Λουξεμβούργο, αποτελεί μέρος του ομίλου της Fiat και παρέχει υπηρεσίες ρευστότητας και χρηματοδότηση, μέσω δανείων, στις εταιρίες του εν λόγω ομίλου που έχουν έδρα την Ευρώπη πλην της Ιταλίας. Με την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης, η οποία χορηγήθηκε στην FFT στις 3 Σεπτεμβρίου 2012, εγκρίθηκε μια μέθοδος για τη διάθεση των κερδών της εντός του ομίλου Fiat, η οποία επέτρεπε στην FFT να προσδιορίζει σε ετήσια βάση το ποσό του φόρου εταιριών που έπρεπε να καταβληθεί στο Λουξεμβούργο. Η απόφαση αυτή εκδόθηκε βάσει του άρθρου 164 παράγραφος 3 του

³⁵ Απόφαση της 22.6.2006 'Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής'

³⁶ Βλ. Dimitrios Kyriazis, From Soft Law to Soft Law through Hard Law: The Commission's Approach to the State Aid Assessment of Tax Rulings, European State Aid Law Quarterly, 3/2016, σελ.432.

λουξεμβουργιανού κώδικα φορολογίας εισοδήματος³⁷ και της εγκυκλίου L.I.R. αριθ. 164/2 του διευθυντή φόρων του Λουξεμβούργου³⁸.

B. Η απόφαση της Επιτροπής³⁹

Στην, από 21 Οκτωβρίου 2015, απόφασή της, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται κρατική ενίσχυση κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 107 παράγραφος 1 ΣΛΕΕ. Οδηγήθηκε, δε, στην εκτίμηση ότι επρόκειτο για επιλεκτικό μέτρο, μέσω της ανάλυσης σε τρία στάδια, όπως αυτή έχει εγκριθεί από το ΔΕΕ.

Κατά το πρώτο στάδιο θεώρησε ότι το σύστημα αναφοράς ήταν, εν προκειμένω, το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών του Λουξεμβούργου, στόχος του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο στο Λουξεμβούργο⁴⁰.

Αναφορικά με το δεύτερο στάδιο της ανάλυσης, η Επιτροπή επισήμανε ότι το ζήτημα εάν ορισμένο φορολογικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς συμπίπτει, κατά κανόνα, με τη διαπίστωση ότι μέσω του μέτρου αυτού παρέχεται πλεονέκτημα στο δικαιούχο. Εξειδίκευσε, στη συνέχεια, λέγοντας ότι φορολογικό μέτρο το οποίο οδηγεί μια εταιρία ανήκουσα σε όμιλο να χρεώνει, στο πλαίσιο ενδοομιλικής τιμολόγησης, τιμές που δεν αντανακλούν τις τιμές που χρεώνονται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, παρέχει πλεονέκτημα στην εταιρία αυτή, από τη στιγμή που οδηγεί σε μείωση της φορολογητέας βάσης της και, ως εκ τούτου, του φόρου που θα έπρεπε να καταβληθεί με βάση το γενικό σύστημα φορολογίας εταιριών. Έπρεπε, δηλαδή, να κριθεί εάν η μέθοδος που εγκρίθηκε στην εν λόγω απόφαση οδηγεί, με αξιόπιστη προσέγγιση, σε αποτέλεσμα που βασίζεται στα δεδομένα της αγοράς. Με βάση το παραπάνω σκεπτικό, λοιπόν, η αρχή των ίσων αποστάσεων αποτελεί, κατ' ανάγκη, αναπόσπαστο τμήμα της αξιολόγησης εκ μέρους της Επιτροπής των φορολογικών αποφάσεων υπέρ των καθετοποιημένων εταιριών, με βάση το άρθρο 107 παράγραφος 1 ΣΛΕΕ⁴¹.

³⁷ Στο άρθρο αυτό θεσπίζεται η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο.

³⁸ Η εγκύκλιος διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η αμοιβή, σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, των εταιριών χρηματοδότησης ομίλου.

³⁹ Πρόκειται για την πρώτη απόφαση που προέκυψε από την έρευνα της Επιτροπής στις πρακτικές των κρατών- μελών να χορηγούν ατομικές φορολογικές αποφάσεις.

⁴⁰ Απέρριψε, έτσι, το επιχείρημα ότι το σύστημα αναφοράς θα έπρεπε να είναι το άρθρο 164 του φορολογικού κώδικα και η εγκύκλιος, σύμφωνα με τα οποία η εκτίμηση της επιλεκτικότητας της απόφασης θα έπρεπε να κριθεί μόνο σε σύγκριση με επιχειρήσεις που υπόκεινται στους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης.

⁴¹ Λογική συνέπεια της παραπάνω παραδοχής είναι ότι η αρχή αυτή θα εφαρμοστεί ανεξάρτητα από το αν ένα κράτος- μέλος την έχει ενσωματώσει στο εθνικό νομικό του σύστημα. Η παρατήρηση αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για την υπόθεση της Apple, αφού η Ιρλανδία δεν είχε ακόμη ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εθνικό της δίκαιο.

Προχωρώντας, λοιπόν, στην εφαρμογή της παραπάνω αρχής επί των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης κατέληξε ότι, κατά την εφαρμογή της μεθόδου TNMM που ενέκρινε το Λουξεμβούργο, διαιρέθηκε επί της ουσίας δια του 10 η φορολογητέα αμοιβή της FFT, αφού ως βάση υπολογισμού ελήφθησαν υποθετικά κεφάλαια ύψους 28,5 εκ. ευρώ αντί για λογιστικά ίδια κεφάλαια ύψους 287,5 εκ. ευρώ⁴².

Από τη στιγμή, μάλιστα, που τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν προσέφεραν κάποια πειστική δικαιολόγηση της παρέκκλισης αυτής (τρίτο στάδιο ανάλυσης), το Λουξεμβούργο είχε παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην FFT.

Γ. Η απόφαση του Γενικού δικαστηρίου

Επί των προσφυγών που άσκησαν το Λουξεμβούργο και η FFT, αποφάνθηκε το Γενικό Δικαστήριο με την, από 24.9.2019, απόφασή του. Εξέδωσε, λοιπόν, απορριπτική απόφαση επί των προσφυγών, επικυρώνοντας επί της ουσίας σε νομικό επίπεδο όλες τις ερμηνείες της Επιτροπής.

Πρώτα απ' όλα, υπενθύμισε την πάγια νομολογία⁴³ ότι, ενώ η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών- μελών, τα τελευταία θα πρέπει να την ασκούν τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης. Με τον τρόπο αυτό, επιβεβαίωσε το δικαίωμα της Επιτροπής να αξιολογεί τη συμβατότητα φορολογικών αποφάσεων με τους κανόνες περί ανταγωνισμού, και συγκεκριμένα το άρθρο 107 παράγραφος 1 ΣΛΕΕ και τις αρχές που αυτό περιέχει.

Από τη διατύπωση της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου φαίνεται να εγκρίνεται η αντίληψη της Επιτροπής ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι μια τέτοια αρχή, από τη στιγμή που, σύμφωνα με την προσβαλλόμενη απόφαση, αποτελεί εργαλείο το οποίο καθιστά δυνατή την εξακρίβωση παραχώρησης πλεονεκτήματος στο πλαίσιο της ανάλυσης περί ύπαρξης κρατικών ενισχύσεων⁴⁴.

Το Γενικό Δικαστήριο, στη συνέχεια, υιοθέτησε την άποψη της Επιτροπής στο ζήτημα του σκοπού του φορολογικού δικαίου του Λουξεμβούργου. Θεώρησε, δηλαδή, ότι οι καθετοποιημένες και οι αυτόνομες εταιρίες δεν διακρίνονται ενόψει της υπαγωγής τους στο φόρο εταιριών. Ως εκ τούτου, βρίσκονται σε συγκρίσιμη

⁴² Αιτιολογικές σκέψεις 248 έως 266 της απόφασης της Επιτροπής. Προσεγγίζοντας τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υπόθεσης, οι δραστηριότητες της FFT είναι συγκρίσιμες με τις δραστηριότητες μια τράπεζας και ως εκ τούτου τα φορολογητέα κέρδη της πρώτης μπορούν να καθοριστούν όπως αυτά μιας τράπεζας. Με τον υπολογισμό, δηλαδή, της απόδοσης των ίδιων κεφαλαίων που χρησιμοποιούνται από την εταιρία για τις χρηματοπιστωτικές της δραστηριότητες. Η σχετική φορολογική απόφαση, όμως, ενέκρινε τη χρήση υποθετικών κεφαλαίων, η οποία οδήγησε σε σημαντικά μειωμένη φορολογική βάση, σε σχέση με αυτή που θα προέκυπτε εάν λαμβάνονταν υπόψη τα πραγματικά κεφάλαια της εταιρίας.

⁴³ Όπως ακριβώς την ακολούθησε και σε όλες τις υπόλοιπες σχετικές αποφάσεις του.

⁴⁴ Δεν έδωσε, όμως, κάποιον ορισμό που να καταδεικνύει το υλικό περιεχόμενο της αρχής αυτής, πέρα από τη γενική ιδέα ότι απαιτείται κάποιου είδους παρόμοια τιμολόγηση μεταξύ ανεξάρτητων και συνδεδεμένων εταιριών. Ως εκ τούτου φαίνεται ότι το άρθρο 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ περιέχει εγγενώς μια αρχή πλήρους ανταγωνισμού, το περιεχόμενο της οποίας δεν είναι ξεκάθαρο.

πραγματική και νομική κατάσταση αναφορικά με τον σκοπό των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων⁴⁵.

Προχωρώντας στην εξέταση των δύο βασικότερων προϋποθέσεων για την απόδειξη χορήγησης κρατικής ενίσχυσης από κράτος- μέλος, δηλαδή τη χορήγηση πλεονεκτήματος και τον επιλεκτικό χαρακτήρα της φορολογικής απόφασης, το Δικαστήριο δεν απέρριψε την ταυτόχρονη εξέταση πλήρωσης των δυο κριτηρίων από την Επιτροπή. Αρκεί, βέβαια, από την απόφασή της να προκύπτει ότι πληρούνται αμφότερα, πράγμα το οποίο έκρινε ότι συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση.

Υιοθέτησε πλήρως τη συλλογιστική της Επιτροπής ότι με βάση την μέθοδο που εγκρίθηκε με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης δεν μπορούσε να επιτευχθεί αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού, αφού μειώθηκε αδικαιολόγητα η φορολογική επιβάρυνση της FFT.

Τέλος, όσον αφορά το κριτήριο της επιλεκτικότητας του πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε στην FFT, επισήμανε τη διαφορά σε επίπεδο απόδειξης μεταξύ μέτρου που προβλέπεται ως γενικό καθεστώς ενισχύσεων και μέτρου που ισοδυναμεί με μεμονωμένη ενίσχυση⁴⁶. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση ανήκε στη δεύτερη κατηγορία, οπότε από τη στιγμή που θεώρησε αποδεδειγμένη την ύπαρξη πλεονεκτήματος, ενέκρινε τη χρήση του τεκμηρίου της επιλεκτικότητας από την πλευρά της Επιτροπής⁴⁷.

Η απόφαση αυτή σηματοδότησε μια καθαρή νίκη της Επιτροπής- τόσο στο νομικό, όσο και στο επίπεδο πραγματικών περιστατικών- αναφορικά με την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων επί των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης που χορηγούν κράτη- μέλη σε εταιρίες πολυεθνικών ομίλων. Η επιβεβαίωση της επικράτησης της οπτικής της Επιτροπής, όσον αφορά το νομικό κομμάτι αυτών των υποθέσεων, ήρθε με την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Starbucks/Ολλανδία⁴⁸, παρά την επί της ουσίας διαφορετική της έκβαση, λόγω της αδυναμίας της Επιτροπής, κατά το δικαστήριο, να αποδείξει τη χορήγηση πλεονεκτήματος στην εταιρία Starbucks κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 ΣΛΕΕ⁴⁹.

E.2. Starbucks/Ολλανδία

A. Η σχετική φορολογική απόφαση και η απόφαση της Επιτροπής

⁴⁵ Με την υιοθέτηση, βέβαια, ενός συστήματος αναφοράς με τέτοιο εύρος, η απόδειξη της παρέκκλισης από την αρχή των ίσων αποστάσεων καθίσταται ευχερέστερη για την Επιτροπή.

⁴⁶ Σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο ε' του Κανονισμού 2015/1589

⁴⁷ <<Κατά το Δικαστήριο, στην περίπτωση ενός μεμονωμένου μέτρου ενίσχυσης, σε αντίθεση με την περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, η διαπίστωση του οικονομικού πλεονεκτήματος συνιγορεί καταρχήν υπέρ του επιλεκτικού χαρακτήρα>>, σκέψη 218 της απόφασης της Επιτροπής.

⁴⁸ Η οποία εκδόθηκε την ίδια ημέρα.

⁴⁹ Σημειώνεται ότι εκκρεμεί απόφαση του ΔΕΕ, μετά από έφεση που κατάθεσε η Fiat.

Το 2008 οι ολλανδικές φορολογικές αρχές συνήψαν συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης (advance pricing arrangement- APA) με την εταιρία Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV), θυγατρική του ομίλου Starbucks με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή και διανομή καβουρδισμένου καφέ και άλλων σχετικών προϊόντων εντός του συγκεκριμένου ομίλου.

Στόχος της συμφωνίας ήταν ο καθορισμός της αμοιβής της SMBV για τις εργασίες της, ώστε να προσδιοριστεί με τον τρόπο αυτό το φορολογητέο κέρδος της επί τη βάση του ολλανδικού εταιρικού φόρου εισοδήματος⁵⁰.

Στο πλαίσιο αυτό, προσδιορίστηκε και το ποσό των δικαιωμάτων που θα καταβάλλονταν από την SMBV στην ALKI, μια άλλη εταιρία του ίδιου ομίλου, η οποία κατείχε τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας των Starbucks για το καβούρδισμα του καφέ⁵¹. Το ποσό της πληρωμής δικαιωμάτων θα εξαιρούνταν από το φόρο εισοδήματος εταιριών και δεν θα υπέκειτο σε παρακρατούμενο φόρο στην Ολλανδία. Παράλληλα, η φορολογική απόφαση ενέκρινε τις πληρωμές από την SMBV για την αγορά πράσινων κόκκων καφέ από την Starbucks Coffee Trading SARL, επίσης θυγατρική του ομίλου, με έδρα την Ελβετία.

Με την τελική της απόφαση, όμως, η Επιτροπή αφού απέρριψε όλα τα επιχειρήματα της Ολλανδίας και της εταιρίας και υιοθετώντας πανομοιότυπη αιτιολογία με την απόφασή της για την υπόθεση της Fiat κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης συνιστούσε ενίσχυση ασύμβατη προς την ενιαία αγορά και διέταξε την ανάκτησή της.

Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο για την επιλεκτικότητα της φορολογικής απόφασης, έθεσε- και πάλι- ως πλαίσιο αναφοράς το γενικό φορολογικό σύστημα του κράτους-μέλους, αφού σκοπός του συστήματος αυτού ήταν η φορολόγηση των κερδών όλων των επιχειρήσεων, τόσο των ανεξάρτητων όσο και των καθετοποιημένων⁵².

Αναφορικά με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η Ολλανδία υπήρξε ένα από τα κράτη- μέλη που είχαν ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εσωτερικό τους δίκαιο μαζί με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ του 1995. Όπως, όμως, έπραξε και στην υπόθεση Fiat/Λουξεμβούργου, η Επιτροπή επέλεξε να παραβλέψει το γεγονός, υποστηρίζοντας

⁵⁰ Ως μέθοδος εφαρμογής επιλέχθηκε, από την εταιρία, η TNMM και ως δείκτης κέρδους οι δαπάνες εκμετάλλευσης. Η Επιτροπή έκρινε ότι, κατά την εφαρμογή της μεθόδου, εσφαλμένα προσδιορίστηκε η SMBV ως η λιγότερο σύνθετη οντότητα, και άρα ως η «εξεταστέα» εταιρία. Αντέτεινε, μάλιστα, αυτή ήταν πλέον σύνθετη οντότητα συγκριτικά με τις άλλες εμπλεκόμενες. Παράλληλα, έκρινε ως ακατάλληλο δείκτη κέρδους τις δαπάνες εκμετάλλευσης, αφού η κύρια λειτουργία της SMBV δεν ήταν η φρύξη, αλλά η μεταπώληση και η διανομή, οπότε και οι πωλήσεις θα συνιστούσαν πιο αξιόπιστο δείκτη.

⁵¹ Συγκεκριμένα, η APA προέβλεπε ότι το ποσό των δικαιωμάτων που έπρεπε να καταβάλλεται προς την ALKI αντιστοιχούσε στο υπολειμματικό κέρδος της SMBV. Το κέρδος αυτό προέκυπτε μέσω της αφαίρεσης από το λειτουργικό κέρδος της SMBV της αμοιβής της, όπως η τελευταία είχε καθοριστεί από την εν λόγω συμφωνία.

⁵² Απέρριψε, με τον τρόπο αυτό, το επιχειρήμα των ελεγχόμενων μερών ότι το σύστημα αναφοράς θα πρέπει να είναι ο νόμος περί φόρου εισοδήματος εταιριών, ο οποίος, όμως, περιλαμβάνει την αρχή των ίσων αποστάσεων, όπως αυτή είχε ήδη ενσωματωθεί στο ολλανδικό δίκαιο.

ότι «προς αποφυγή κάθε αμφιβολίας, η αρχή των ίσων αποστάσεων την οποία εφαρμόζει η Επιτροπή στην αξιολόγηση για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης δεν είναι αυτή που προέρχεται από το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή διπλής φορολογίας, η οποία είναι μη δεσμευτικό εργαλείο, αλλά πρόκειται για μια γενική αρχή ίσης μεταχείρισης στον τομέα της φορολογίας σύμφυτη με την εφαρμογή του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ». Για την ύπαρξη της γενικής αυτής αρχής, μάλιστα, επικαλέστηκε, ως θεμέλιο, την απόφαση Forum 187⁵³.

Στη συνέχεια, ερευνώντας τα πραγματικά περιστατικά, κατέληξε ότι το ποσό που καταβάλλει η SMBV στην ALKI για το δικαίωμα χρήσης υπερβαίνει την αγοραία αξία του. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ένα μεγάλο μέρος των φορολογητέων κερδών της εταιρίας να μεταφέρεται αδικαιολόγητα στην ALKI, η οποία δεν οφείλει να καταβάλει εταιρικό φόρο ούτε στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου εδρεύει, ούτε στην Ολλανδία. Την ίδια στιγμή, η Επιτροπή έκρινε ότι η αμοιβή που καταβάλλεται από την SMBV στην ελβετική θυγατρική διογκώνεται κάθε χρόνο από το 2011. Αυτό έχει ως συνέπεια την αύξηση του κόστους λειτουργίας της ολλανδικής εταιρίας, με αποτέλεσμα τα κέρδη της μόνο από τη διαδικασία φρύξης του καφέ να μην επαρκούν για την πληρωμή των δικαιωμάτων στην ALKI. Κατά συνέπεια, λοιπόν, με την αμοιβή της ALKI μεταφέρονται στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου και δεν φορολογούνται, κέρδη από τις πωλήσεις άλλων προϊόντων που πωλούνται στα καταστήματα Starbucks, όπως το τσάι, τα γλυκά και οι κούπες, τα οποία αντιπροσωπεύουν μεγάλο μέρος του κύκλου εργασιών της εταιρίας.

B. Η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου

Μετά την προσφυγή της Ολλανδίας και της Starbucks, το Γενικό Δικαστήριο εξέδωσε την απόφασή του στις 24.9.2019.

Όπως επισημάνθηκε και ανωτέρω, το Δικαστήριο φαίνεται να δικαιώνει όλες τις μεθοδολογικές επιλογές της Επιτροπής σε νομικό επίπεδο.

Ακολούθως, προχώρησε στον έλεγχο του βάσιμου των επιχειρημάτων της απόφασης της Επιτροπής. Η συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης υιοθέτησε, όπως αναφέρθηκε ήδη, τη συναλλακτική μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους (transactional net margin method- TNMM), μια μεθοδολογική επιλογή την οποία η Επιτροπή θεώρησε εσφαλμένη. Από την πλευρά της, εφάρμοσε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrolled price method- CUP) για

⁵³ Κατά την ερμηνεία, λοιπόν, που δίνει η Επιτροπή στην απόφαση του ΔΕΕ της 22.6.2006 'Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής', «μια μείωση στη φορολογική βάση, η οποία έρχεται ως αποτέλεσμα ενός φορολογικού μέτρου που επιτρέπει στον φορολογούμενο να χρησιμοποιήσει στις ενδοομιλικές συναλλαγές του τιμές που δεν ομοιάζουν με αυτές που θα είχαν χρεωθεί σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, υπό συγκρίσιμες συνθήκες σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ. Και αυτό γιατί η φορολογική του υποχρέωση, υπό το κανονικό φορολογικό σύστημα είναι μειωμένη σε σύγκριση με αυτή των ανεξάρτητων εταιριών, οι οποίες βασίζονται στα λογιστικά τους κέρδη για να καθορίσουν τη φορολογητέα τους βάση». Βλ. Απόφαση Επιτροπής Starbucks (παρ.265), Απόφαση Επιτροπής Fiat (παρ.222).

τον υπολογισμό των δικαιωμάτων υπό το πρίσμα της αρχής των ίσων αποστάσεων. Το Δικαστήριο, όμως, έκρινε ότι η Επιτροπή δεν επικαλέστηκε κανένα στοιχείο για να υποστηρίξει το συμπέρασμα ότι η επιλογή αυτή οδήγησε απαραίτητα σε ένα τόσο χαμηλό αποτέλεσμα, αφού δεν συνέκρινε το αποτέλεσμα της APA με το αποτέλεσμα που θα είχε επιτευχθεί σε περίπτωση υιοθέτησης της μεθόδου CUP. Συνεπώς, η Επιτροπή απέτυχε να αποδείξει ότι η απλή επιλογή της μεθόδου TNMM στην παρούσα υπόθεση χορήγησε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην SMBV.

Στη συνέχεια, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της δευτερογενούς επιχειρηματολογίας της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία οι κανόνες για την εφαρμογή της μεθόδου TNMM, με τον τρόπο με τον οποίο υιοθετήθηκαν από την επίμαχη συμφωνία, ήταν εσφαλμένοι, με αποτέλεσμα να χορηγηθεί πλεονέκτημα στην SMBV. Και πάλι το Δικαστήριο, χωρίς να αρνείται τα ποικίλα λάθη που εντοπίστηκαν από την Επιτροπή κατά την εφαρμογή της μεθόδου τιμολόγησης, έκρινε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς τους ισχυρισμούς της.

Ως εκ τούτου, η απόφαση της Επιτροπής ακυρώθηκε λόγω αδυναμίας της να αποδείξει, «στο απαιτούμενο νομικό μέτρο»⁵⁴ την παρέκκλιση της Ολλανδίας από την αρχή των ίσων αποστάσεων και κατά συνέπεια τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος στη θυγατρική της Starbucks.

Γ. Η αντίδραση της Επιτροπής

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η Επιτροπή αποφάσισε να μην ασκήσει έφεση επί της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου. Η κίνησή της αυτή μπορεί να αποδοθεί, κυρίως, στο γεγονός ότι η απόφασή της ακυρώθηκε αποκλειστικά επί τη βάση των πραγματικών περιστατικών. Στο νομικό κομμάτι της υπόθεσης, το οποίο ήταν το πιο αμφιλεγόμενο –και το οποίο είναι το μόνο που μπορεί να εξετάσει το ΔΕΕ-δικαιώθηκε πλήρως.

Για την ακρίβεια το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, όπως συνάγεται από το σκεπτικό του, ότι η Επιτροπή έχει το δικαίωμα να αναγνωρίσει *μια* αρχή των ίσων αποστάσεων ως κριτήριο για την αξιολόγηση της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης, καθώς και ότι η αντίστοιχη ερμηνεία της Επιτροπής όσον αφορά την υπόθεση Forum 187 δεν ήταν εξεζητημένη⁵⁵.

Ε.3. Φορολογική απαλλαγή πλεοναζόντων κερδών στο Βέλγιο

Α. Το φορολογικό καθεστώς και η απόφαση της Επιτροπής⁵⁶

⁵⁴ Βλ. Dimitrios Kyriazis, Apple: One Case to rule them all, Kluwer Tax Blog, 16.06.2020

⁵⁵ Βλ. Dimitrios Kyriazis, Why the EU Commission won't appeal the Starbucks judgment, MNE Tax.com, 10.12.2019

⁵⁶ Η παρούσα απόφαση είναι μέχρι στιγμής η μόνη -από αυτές που έχουν καταλήξει σε τελική απόφαση της Επιτροπής- η οποία δεν ασχολείται με φορολογικές αποφάσεις που χορηγήθηκαν σε συγκεκριμένη εταιρεία αλλά εξετάζει ένα ολόκληρο φορολογικό καθεστώς με δεκάδες εταιρείες-

Σύμφωνα με τον βελγικό κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992 (CIR 92) <<οι εταιρίες φορολογούνται επί του συνολικού ποσού των κερδών τους...>>. Με το νόμο, όμως, της 21^{ης} Ιουνίου 2004 τροποποιήθηκε ο ανωτέρω κώδικας στο βαθμό που το Βέλγιο θέσπισε νέες φορολογικές διατάξεις για τις διασυνοριακές συναλλαγές συνδεδεμένων οντοτήτων που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο, οι οποίες προβλέπουν τη διόρθωση των υποκειμένων στο φόρο κερδών τους, που ονομάζεται <<αντίστοιχη προσαρμογή>>. Η προσαρμογή αυτή των υποκειμένων σε φόρο κερδών μπορούσε να γίνεται είτε προς τα άνω (ούτως ώστε να συμπεριληφθούν τα κέρδη που η εδρεύουσα στο Βέλγιο εταιρία θα έπρεπε να είχε πραγματοποιήσει με μια δεδομένη συναλλαγή στο πλαίσιο πλήρους ανταγωνισμού) είτε προς τα κάτω (για να αποφευχθεί ενδεχόμενη διπλή φορολόγηση, εφόσον τα κέρδη είχαν αποδοθεί σε άλλη συνδεδεμένη εταιρεία)⁵⁷.

Η μη φορολόγηση, λοιπόν, του πλεονάζοντος κέρδους υπό το καθεστώς αυτό, παρείχε, κατά την Επιτροπή, στους δικαιούχους επιλεκτικό πλεονέκτημα. Και αυτό γιατί η μέθοδος υπολογισμού-όπως αναφέρθηκε συνοπτικά- δεν καταλήγει σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος στηριζόμενου στην αγορά.

Εφαρμόζοντας τον κλασικό τριμερή έλεγχο επιλεκτικότητας υποστήριξε, αρχικά, ότι το σύστημα αναφοράς είναι το κοινό σύστημα φορολόγησης εταιρικών κερδών σύμφωνα με το βελγικό κώδικα φορολογίας εισοδήματος. Αρνήθηκε, δηλαδή, ότι η εξαίρεση των 'πλεονάζοντων κερδών' αποτελούσε αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος αναφοράς. Ως εκ τούτου, στο επόμενο στάδιο, εκτίμησε ότι το εν λόγω φορολογικό καθεστώς παρέκκλινε από το σύστημα αναφοράς.

Τέλος, η απόκλιση αυτή από το κοινό φορολογικό καθεστώς δεν κρίθηκε δικαιολογημένη από την Επιτροπή, αφού παρά την εξαγγελόμενη αιτιολογία της αποφυγής διπλής φορολόγησης, στην πράξη οι βελγικές φορολογικές αρχές δεν

δικαιούχους φορολογικών αποφάσεων. Κρίνεται, όμως, σκόπιμο να εξεταστεί, δεδομένης της κίνησης της Επιτροπής μετά την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου.

⁵⁷ Φυσικά, την Επιτροπή απασχόλησε, από τη σκοπιά του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, η προσαρμογή των φορολογητέων κερδών προς τα κάτω και ειδικότερα η μέθοδος μέσω της οποίας αυτή πραγματοποιείται. Η μέθοδος περιελάμβανε δύο στάδια. Κατά το πρώτο, οι τιμές πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόζονται στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ της βελγικής οντότητας ενός ομίλου και των συνδεδεμένων με αυτή εταιριών καθορίζονται βάσει εκθέσεως σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση που προσκομίζει ο φορολογούμενος. Σύμφωνα με την Επιτροπή, αυτό είναι το κέρδος που πράγματι κατέγραψε η βελγική οντότητα (=εναπομένον κέρδος ή κέρδος υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού).

Κατά το δεύτερο στάδιο, με βάση μια δεύτερη έκθεση που προσκομίζει ο φορολογούμενος, υπολογίζεται το προσαρμοσμένο κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού της βελγικής οντότητας, το οποίο αντιστοιχεί στο κέρδος που θα είχε πραγματοποιήσει μια συγκρίσιμη αυτοτελής επιχείρηση υπό ανάλογες περιστάσεις. Η διαφορά μεταξύ του κέρδους που προκύπτει κατά το πρώτο και το δεύτερο στάδιο (δηλαδή το εναπομένον κέρδος μείον το προσαρμοσμένο κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού) αποτελεί το ποσό του πλεονάζοντος κέρδους (*excess profit*) το οποίο, κατά τις βελγικές φορολογικές αρχές απορρέει από συνέργειες ή από οικονομίες κλίμακας, λόγω της συμμετοχής σε όμιλο επιχειρήσεων, και ως εκ τούτου δεν καταλογίζεται στη βελγική οντότητα.

απαιτούσαν να αποδειχθεί από τον φορολογούμενο ότι τα σχετικά κέρδη είχαν περιληφθεί στη φορολογητέα βάση άλλης εταιρείας, προκειμένου να χορηγήσουν προαπόφαση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.

Ως εκ τούτου η Επιτροπή δημοσίευσε στις 11.01.2016 καταδικαστική απόφαση με εντολή ανάκτησης από το Βέλγιο των χορηγηθεισών κρατικών ενισχύσεων από τις δικαιούχους εταιρείες. Κατά της απόφασης αυτής προσέφυγαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης το Βέλγιο και μια δικαιούχος εταιρεία.

B. Η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής. Με την απόφασή του έκανε δεκτό ότι η Επιτροπή διέπραξε νομικό σφάλμα, θεωρώντας ότι το ανωτέρω καθεστώς συνιστούσε 'καθεστώς κρατικών ενισχύσεων' υπό την έννοια του άρθρου 1(δ) του Κανονισμού 2015/1589⁵⁸.

Η Επιτροπή, λοιπόν, επεδίωξε να αποδείξει την ύπαρξη ενός ολόκληρου φορολογικού καθεστώτος που χορηγεί κρατικές ενισχύσεις, προκειμένου να μην χρειαστεί να μπει σε ανάλυση κάθε φορολογικής απόφασης ξεχωριστά αλλά από την υπαγωγή της στο σχετικό καθεστώς να τεκμαίρεται ο παράνομος χαρακτήρας της⁵⁹.

Κατά την κρίση του Δικαστηρίου, λοιπόν, η Επιτροπή απέτυχε στο έργο της αυτό, αφού καμία από τις σωρευτικές προϋποθέσεις που θέτει ο παραπάνω ορισμός δεν αποδείχθηκε. Πρώτα απ' όλα, στην περίπτωσή μας, απαιτούνταν περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, πέραν όσων προσδιορίστηκαν ως βάση του επίμαχου καθεστώτος (σκέψεις 93-98). Δεύτερον, η βελγική φορολογική διοίκηση δεν έδρασε κατά δέσμια αρμοδιότητα, αλλά διέθετε πραγματική διακριτική ευχέρεια κατά την εξέταση των αιτήσεων για τη χορήγηση φορολογικών αποφάσεων για έγκριση της προς τα κάτω προσαρμογής (σκέψεις 87 και 104). Τέλος, κατά το Δικαστήριο, οι δικαιούχοι εταιρείες δεν προσδιορίζονταν κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο, όπως απαιτεί ο Κανονισμός, αλλά ήταν απαραίτητη η εξειδίκευσή τους, βάσει περαιτέρω μέτρων εκτέλεσης.

Γ. Η αντίδραση της Επιτροπής

Όπως είναι γνωστό, έφεση ενώπιον του ΔΕΕ κατά απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου χωρεί μόνο για νομικούς λόγους. Δεν είναι, βέβαια, ασύνηθες, ενώπιον του ΔΕΕ, αμιγώς πραγματικά ζητήματα να αναδιαμορφώνονται ως ζητήματα νομικής ερμηνείας.

⁵⁸ Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, «καθεστώς ενισχύσεων συνιστά κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο, και κάθε πράξη βάσει της οποίας μπορεί να χορηγείται ενίσχυση μη συνδεδεμένη με συγκεκριμένο σχέδιο σε μια ή περισσότερες επιχειρήσεις για αόριστο χρονικό διάστημα ή για απροσδιόριστο ποσό».

⁵⁹ Βλ. Dimitrios Kyriazis, The Belgian Excess Profits Case- A State Aid Anti-Climax, Kluwer International Tax Blog, 5.3.2019

Σε απάντηση, λοιπόν, της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου που εκδόθηκε το Φεβρουάριο του 2019, η Επιτροπή άσκησε έφεση. Παράλληλα, όμως, αποφάσισε να ξεκινήσει ατομικές έρευνες σχετικά με τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων μέσω φορολογικών αποφάσεων σε 39 περιπτώσεις, ως ασφαλιστική δικλείδα, σε περίπτωση που επιβεβαιωθεί σε δεύτερο βαθμό η ακύρωση της απόφασής της, λόγω αδυναμίας της να αποδείξει την ύπαρξη σχετικού καθεστώτος⁶⁰ (tax scheme).

E.4. MCDONALD'S/Λουξεμβούργο⁶¹

A. Η εταιρεία και οι σχετικές φορολογικές αποφάσεις

Η McDonald's Corporation είναι ανώνυμη εταιρεία, με έδρα στο Oak Brook, Illinois, Η.Π.Α., η οποία εκμεταλλεύεται και διατηρεί τα δικαιώματα δικαιόχρησης (franchise rights) των εστιατορίων McDonald's. Αποτελεί κατά κύριο λόγο δικαιοπάροχο (franchisor), δεδομένου ότι η κατοχή και εκμετάλλευση των εστιατορίων της McDonald's από ανεξάρτητους δικαιοδόχους (independent franchisees) υπερβαίνει σε ποσοστό το 80% των εστιατορίων παγκοσμίως.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έρευνα της Επιτροπής επικεντρώθηκε στην επιχείρηση McDonald's Europe Franchising ('McD Europe'), μέλος του ομίλου, εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο, με υποκατάστημα δικαιόχρησης στις Η.Π.Α. και υποκατάστημα στην Ελβετία. Η McD Europe αγόρασε ορισμένα προϋπάρχοντα και μελλοντικά δικαιώματα δικαιόχρησης που κατέχονταν από την McDonald's Corporation. Στη συνέχεια, η McD Europe χορήγησε τα δικαιώματα δικαιόχρησης καθώς και τις σχετικές υποχρεώσεις στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των Η.Π.Α. Τα τέλη για τη χρήση των δικαιωμάτων, που όφειλαν οι δικαιοδόχοι, θα πληρώνονταν πρώτα στο ελβετικό υποκατάστημα της McD Europe που παρείχε υπηρεσίες που συνδέονται με τα δικαιώματα δικαιόχρησης. Στη συνέχεια, τα τέλη για τη χρήση των δικαιωμάτων θα μεταφέρονταν στο αμερικανικό υποκατάστημα, με ταυτόχρονη αφαίρεση ενός τέλους παροχής υπηρεσίας προς όφελος του ελβετικού υποκαταστήματος, το οποίο θα ισούται με το κόστος που έχει το τελευταίο συν ένα περιθώριο κέρδους.

Η πρώτη φορολογική απόφαση που εκδόθηκε από τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου τον Μάρτιο του 2009, επιβεβαίωσε ότι η McD Europe δεν όφειλε να καταβάλει εταιρικό φόρο στο Λουξεμβούργο, από τη στιγμή που τα κέρδη της θα φορολογούνταν στις Η.Π.Α. βάσει της σύμβασης Λουξεμβούργου- Η.Π.Α. περί αποφυγής διπλής φορολογίας. Προκειμένου να συμβαίνει αυτό, η εταιρεία θα έπρεπε κάθε χρόνο να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία περί φορολόγησης των κερδών από τα δικαιώματα δικαιόχρησης που φορολογούνταν στις Η.Π.Α. Ωστόσο, τα κέρδη δεν

⁶⁰ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_5578

⁶¹ Το επίμαχο Tax Ruling αφορούσε την έγκριση ερμηνείας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, και όχι την έγκριση μεθόδου τιμολόγησης ενδοομιλικής συναλλαγής. Κρίνεται σκόπιμο, όμως, να συμπεριληφθεί στην παρούσα εργασία τόσο επειδή ανήκει στο ίδιο «κύμα» ελέγχων της Επιτροπής, όσο και λόγω των πολύ σημαντικών συνεπειών που θα μπορούσε να έχει, για τις εξεταζόμενες APAs, η πιθανή επέκταση σε αυτές του σκεπτικού της τελικής απόφασης της Επιτροπής.

φορολογούνταν στις Η.Π.Α., αφού σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία το υποκατάστημα αυτό δεν συνιστούσε μόνιμη εγκατάσταση της εταιρείας στην οποία τα τελευταία θα μπορούσαν να αποδοθούν.

Ακολούθησε, όμως, νέο αίτημα της εταιρείας στις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου, σύμφωνα με το οποίο το Λουξεμβούργο θα έπρεπε να εξακολουθεί να εξαιρεί τα κέρδη που δεν φορολογήθηκαν στις Η.Π.Α., αφού, σύμφωνα με το γράμμα της συνθήκης, για να εφαρμοστεί η αρχή της έκπτωσης του φόρου από το Λουξεμβούργο αρκεί η δυνατότητα φορολόγησης του εταιρικού εισοδήματος από τις Η.Π.Α. ('may be taxed'), χωρίς να προβλέπεται απαίτηση πραγματικής φορολόγησης του εισοδήματος εκεί. Την ερμηνεία, αυτή, της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας ενέκρινε η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου, αποδεχόμενη την κατ' αποτέλεσμα διπλή μη φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος της McD Europe, εκδίδοντας το Σεπτέμβριο του 2009 τη δεύτερη φορολογική της απόφαση.

B. Οι αποφάσεις της Επιτροπής

Στην αρχική της απόφαση, η Επιτροπή θεώρησε ότι θα μπορούσε να υπάρχει επιλεκτικό πλεονέκτημα για την McD Europe, το οποίο θα προέκυπτε από την εσφαλμένη εφαρμογή της συνθήκης Λουξεμβούργου- Η.Π.Α. για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Συγκεκριμένα, η επιβεβαίωση από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές της απαλλαγής του επιχειρηματικού εισοδήματος του αμερικανικού υποκαταστήματος δικαιόχρησης της McD Europe από το φόρο εταιρειών του Λουξεμβούργου, δυνάμει του άρθρου 5, του άρθρου 7 και του άρθρου 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης θεωρήθηκε ότι πιθανώς στηρίζεται σε εσφαλμένη εφαρμογή των συγκεκριμένων διατάξεων⁶².

Στην τελική της απόφαση⁶³, όμως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η αιτία της διπλής μη φορολόγησης στην υπόθεση αυτή είναι οι αναντιστοιχίες μεταξύ των φορολογικών νόμων του Λουξεμβούργου και των Η.Π.Α. και όχι η χορήγηση από το Λουξεμβούργο ειδικής φορολογικής μεταχείρισης στην εταιρεία McD Europe. Συνεπώς το πλεονέκτημα που χορηγήθηκε στην εν λόγω εταιρεία (διπλή μη

⁶² Το επιλεκτικό, λοιπόν, πλεονέκτημα θα συνίστατο στην υπόθεση αυτή στην εφαρμογή της μεθόδου της εξαίρεσης/απαλλαγής για το εισόδημα του αμερικανικού υποκαταστήματος από τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου. Προαπαιτούμενο της εφαρμογής της μεθόδου αυτής είναι η –πράγματι– ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης του αμερικανικού υποκαταστήματος στις Η.Π.Α., σύμφωνα με τους νόμους του Λουξεμβούργου. Ως εκ τούτου προκαλεί εντύπωση το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε την –αρκετά εύκολη– αποδοχή από τη φορολογική απόφαση ότι το αμερικανικό υποκατάστημα αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση από πλευράς λουξεμβουργιανού δικαίου. Και αυτό επισημαίνεται, τόσο εξαιτίας του γεγονότος ότι το τελευταίο δεν είχε κανέναν υπάλληλο, όσο και λόγω του ότι, κατά την αμερικανική οπτική, το υποκατάστημα αυτό δεν επιτελούσε 'κύριες' αλλά μόνο δευτερεύουσες/βοηθητικές εργασίες (γι' αυτό άλλωστε δεν συνιστούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά το αμερικανικό δίκαιο). Βλ. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/01/07/fiscal-state-aid-and-tax-treaty-law-the-puzzling-decision-in-the-mcdonalds-case/>

⁶³ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/201930/261647_2033697_270_2.pdf

φορολόγηση) δεν μπορούσε να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση κατά το άρθρο 107 ΣΛΕΕ⁶⁴.

E.5. Apple/Ιρλανδία

A. Η σχετική φορολογική απόφαση

Η Apple Sales International (ASI) και η Apple Operations Europe (AOE) είναι δύο ιρλανδικές ανώνυμες εταιρίες που ανήκουν εξ ολοκλήρου στον όμιλο Apple. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι υπεύθυνο για δραστηριότητες προμήθειας, πώλησης και διανομής των προϊόντων της Apple, ενώ το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE είχε αναλάβει την κατασκευή ορισμένων γραμμών παραγωγής ηλεκτρονικών υπολογιστών για τον όμιλο της Apple (π.χ. iMac, MacBook). Οι δυο εταιρίες, από κοινού, κατέχουν τα δικαιώματα χρήσης της πνευματικής ιδιοκτησίας της Apple για την πώληση και την κατασκευή προϊόντων της εταιρίας, εκτός Αμερικής, βάσει της λεγόμενης ‘συμφωνίας επιμερισμού του κόστους’ με την Apple Inc. Δυνάμει της συμφωνίας αυτής, η ASI και η AOE καταβάλλουν ετήσιες πληρωμές στην Apple στις Η.Π.Α. για τη χρηματοδότηση των προσπαθειών έρευνας και ανάπτυξης που πραγματοποιούνται εξ ονόματος των ιρλανδικών εταιριών στις Η.Π.Α.⁶⁵

Τα φορολογητέα κέρδη των υποκαταστημάτων της ASI και της AOE στην Ιρλανδία καθορίζονταν βάσει φορολογικής απόφασης που εκδόθηκε το 1991 και αντικαταστάθηκε το 2007. Οι δύο αυτές φορολογικές αποφάσεις αφορούσαν τον εσωτερικό καταλογισμό των κερδών εντός των δύο εταιριών⁶⁶. Σύμφωνα με τη μέθοδο υπολογισμού TNMM που εγκρίθηκε, τα περισσότερα κέρδη καταλογίζονταν, εσωτερικά, έξω από την Ιρλανδία, στις ‘έδρες’ των εταιριών. Οι ‘έδρες’ αυτές, όμως, δεν βρίσκονταν σε καμία χώρα, με αποτέλεσμα να μην φορολογούνται πουθενά. Ως εκ τούτου, μόνο ένα μικρό μέρος των κερδών των ASI και AOE καταλογίζονταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα και φορολογούνταν στην Ιρλανδία.

B. Η απόφαση της Επιτροπής⁶⁷ και η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου

⁶⁴ Η έρευνα της Επιτροπής είχε σαν αποτέλεσμα την ανάληψη δέσμευσης από το Λουξεμβούργο – παρ’ ότι αυτό κέρδισε την υπόθεση- να τροποποιήσει τον κώδικα φορολογίας του, προκειμένου να αποφευχθούν παρόμοιες τακτικές διπλής μη φορολόγησης στο μέλλον. Μεταξύ των διατάξεων του σχεδίου νόμου που παρουσίασε, προβλέπεται και η ενίσχυση των προϋποθέσεων για τον καθορισμό της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τη λουξεμβουργιανή φορολογική νομοθεσία.

⁶⁵ Οι εν λόγω πληρωμές ανήλθαν σε περίπου 2 δις. Δολάρια το 2011. Σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες, οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από τα κέρδη που καταχώριζαν οι δύο εταιρίες στην Ιρλανδία κάθε χρόνο.

⁶⁶ Αξίζει να σημειωθεί ότι η Apple είχε οργανώσει, με τέτοιο τρόπο, τις πωλήσεις της στην Ευρώπη, ώστε οι πελάτες να αγοράζουν, βάσει σύμβασης, προϊόντα από την ASI στην Ιρλανδία και όχι από τα καταστήματα με φυσική παρουσία που πωλούσαν τα προϊόντα σε πελάτες. Έτσι, η Apple καταχώριζε όλες τις πωλήσεις και τα σχετικά κέρδη άμεσα στην Ιρλανδία.

⁶⁷ Πρόκειται για την υπόθεση που συγκέντρωσε τα φώτα της δημοσιότητας περισσότερο από κάθε άλλη στο πλαίσιο των ελέγχων της Επιτροπής για τη συμβατότητα των Tax Rulings με τους κανόνες

Μετά την εξέταση των δύο Tax Rulings που εξέδωσε η Ιρλανδία, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αυτά δεν συμμορφώνονταν με την αρχή των ίσων αποστάσεων, γιατί τα καταλογιστέα κέρδη που κατανέμονταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των ASI και AOE ήταν πολύ χαμηλότερα από αυτά που θα αποκτούσε μια εταιρία, εάν πωλούσε τα προϊόντα της σε τρίτα μέρη. Ως εκ τούτου, λόγω της ακαταλληλότητας της μεθοδολογίας, που εγκρίθηκε, μειώθηκε ουσιαστικά και με τεχνητό τρόπο ο φόρος που όφειλε η Apple στη χώρα, χορηγώντας στον όμιλο επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά παράβαση των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων. Αυτό συνέβαινε διότι η πλειοψηφία των κερδών καταλογίζονταν σε 'έδρες' που δεν διέθεταν ούτε προσωπικό ούτε εγκαταστάσεις και όχι στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των ASI και AOE, γεγονός που δεν ανταποκρινόταν στην οικονομική πραγματικότητα.

Η νομική θεμελίωση των ισχυρισμών της υιοθέτησε σε μεγάλο βαθμό την πορεία που ακολούθησε σε όλες τις προηγούμενες αρνητικές αποφάσεις της.

Μετά την προσφυγή της Ιρλανδίας και της Apple κατά της απόφασης της Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο εξέδωσε στις 15 Ιουλίου 2020 την απόφασή του.

Ξεκινώντας τη μακροσκελή του απόφαση, το Δικαστήριο, ύστερα από σχετικό ισχυρισμό των προσφευγόντων, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η απόφαση της Επιτροπής δεν παραβιάζει την αρχή της δημοσιονομικής αυτονομίας των κρατών. Στο πλαίσιο αυτό, επανέλαβε ότι, ενώ η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών- μελών, αυτά θα πρέπει να την ασκούν σύμφωνα με τις επιταγές του δικαίου της Ε.Ε., μεταξύ των οποίων είναι και οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

Από τη στιγμή, λοιπόν, που η Επιτροπή είναι αρμόδια για να διασφαλίζει ότι το άρθρο 107 ΣΛΕΕ δεν παραβιάζεται, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι υπερέβη τις αρμοδιότητές της κατά την αξιολόγηση της πιθανής χορήγησης ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης των ASI και AOE από τις ιρλανδικές αρχές μέσω της έκδοσης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων.

Κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου αυτού, κεντρικό ρόλο παίζει το 'κανονικό' σύστημα φορολόγησης της Ιρλανδίας. Αυτό θα αποτελέσει το πλαίσιο αναφοράς, ώστε να αποδειχθεί εάν οι φορολογικές αποφάσεις επέτρεψαν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των εταιριών του ομίλου Apple να μειώσουν τα καταλογιστέα τους κέρδη, κατόπιν σύγκρισης με τη φορολογική αντιμετώπιση που θα είχαν λάβει υπό τους κανονικούς κανόνες φορολόγησης στην Ιρλανδία, εάν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν είχαν εκδοθεί.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το τμήμα 25 του σχετικού ιρλανδικού φορολογικού κώδικα (TCA 97) «οι μη εδρεύουσες στην Ιρλανδία εταιρίες, που δραστηριοποιούνται μέσω υποκαταστήματος φορολογούνται, όσον αφορά το εμπορικό τους εισόδημα, μόνο επί

περί κρατικών ενισχύσεων, δημιουργώντας ένταση ακόμη και στις σχέσεις Ευρώπης και Αμερικής. Σημαντικό ρόλο, φυσικά, έπαιξε η απόφαση της Επιτροπής να διατάξει την ανάκτηση από την Ιρλανδία ποσού ύψους 13 δισεκατομμυρίων ευρώ από τον όμιλο Apple.

των εμπορικών κερδών που μπορούν να καταλογιστούν ευθέως ή εμμέσως στο ιρλανδικό τους υποκατάστημα».

Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο κατέληξε ότι αβασίμως καταλογίζεται στην Επιτροπή ότι εφαρμόζει μονομερώς τους ουσιαστικούς φορολογικούς κανόνες και ότι πραγματοποιεί, στην πραγματικότητα, φορολογική εναρμόνιση όταν συγκρίνει την αξία της δραστηριότητας των υποκαταστημάτων με αυτή που αντιστοιχεί σε συγκρίσιμες καταστάσεις σε συνθήκες αγοράς. Αυτό προϋποθέτει, βέβαια, ότι λαμβάνονται υπόψη οι δραστηριότητες, τα περιουσιακά στοιχεία και οι κίνδυνοι που θα έφεραν τα συγκεκριμένα υποκαταστήματα στην περίπτωση που φορολογούνταν σύμφωνα με το τμήμα 25 του TCA 97. Μόνο με αυτό τον τρόπο λαμβάνει χώρα ανάλυση που αντιστοιχεί στην προτεινόμενη από τον ΟΟΣΑ αυθεντική προσέγγιση.

Εξετάζοντας λεπτομερέστερα το κρίσιμο ζήτημα του προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς, το Δικαστήριο επισήμανε ότι αυτό σχετίζεται ουσιωδώς τόσο με το κριτήριο του πλεονεκτήματος όσο και με το κριτήριο της επιλεκτικότητας.

Τελικά, ασπάστηκε την οπτική της Επιτροπής σύμφωνα με την οποία το πλαίσιο αναφοράς ήταν οι κοινοί κανόνες φορολογίας των εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, που έχουν ως εσωτερικό σκοπό την φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο εντός αυτής, ανεξάρτητα από το εάν πρόκειται για κατοίκους ή όχι, είτε είναι καθετοποιημένες είτε ανεξάρτητες.

Παράλληλα, παρατήρησε ότι σύμφωνα με τη νομολογία, οι κανόνες που μορφοποιούν το πλαίσιο αναφοράς είναι αυτοί στους οποίους υπόκειται ο λήπτης του μέτρου το οποίο θεωρείται ότι αποτελεί κρατική ενίσχυση. Συνεπώς, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις αποτελούν μέρος του γενικού εταιρικού φορολογικού καθεστώτος της Ιρλανδίας. Δεν αποτελούν, όμως, εξ' ολοκλήρου το σύστημα αναφοράς, όπως υποστηρίζεται από τις πολυεθνικές εταιρίες.

Γίνεται, λοιπόν, φανερό ότι προκειμένου να υπολογιστεί η φορολογική υποχρέωση μιας εταιρίας υπό το κανονικό σύστημα, είναι απαραίτητο να καθοριστούν τα ποσά που θα της είχαν χρεωθεί εάν συναλλασσόταν κατά την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Οι προσφεύγοντες, όμως, ισχυρίστηκαν ότι η συγκεκριμένη αρχή δεν ήταν μέρος του ιρλανδικού φορολογικού νόμου⁶⁸. Σε απάντηση- και προς παράκαμψη- αυτού του ισχυρισμού το Δικαστήριο, χωρίς να αμφισβητήσει ότι η «κανονική» φορολογία καθορίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, επεσήμανε ότι εάν αυτοί οι εθνικοί κανόνες ορίζουν ότι τα υποκαταστήματα των εταιριών που δεν είναι κάτοικοι και οι εταιρίες που θεωρούνται κάτοικοι υπόκεινται σε κανόνες φορολογίας που έχουν κοινό σκοπό, όσον αφορά τα κέρδη από εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία, το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ δίνει το δικαίωμα στην Επιτροπή να ελέγξει, εάν το ύψος των κερδών που αποδίδονται στο υποκατάστημα, μέσω της φορολογικής απόφασης,

⁶⁸ Και πράγματι, το εθνικό δίκαιο της χώρας δεν είχε ενσωματώσει, μέχρι εκείνη τη στιγμή, την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτή ήταν και μια ουσιώδης διαφορά της παρούσας υπόθεσης με όλες τις προηγούμενες.

αντιστοιχεί στο ύψος των κερδών που θα αποδίδονταν στην ίδια δραστηριότητα υπό συνθήκες αγοράς.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων, δηλαδή, έχει, και στην παρούσα υπόθεση, εφαρμογή αφού αποτελεί το εργαλείο της Επιτροπής για να συγκρίνει τη φορολογική μεταχείριση διαφορετικής τάξης εταιριών, οι οποίες βρίσκονται, όμως, στην ίδια νομική θέση σύμφωνα με το σκοπό του φορολογικού συστήματος αναφοράς, ο οποίος είναι η φορολόγηση όλων των κερδών των εταιριών.

Με την έγκριση της χρήσης της αρχής των ίσων αποστάσεων από πλευράς της Επιτροπής, το Γενικό Δικαστήριο δικαίωσε σε νομικό επίπεδο όλες τις επιλογές της. Παρ' όλα αυτά, ακύρωσε, τελικά, την απόφασή της. Ο λόγος ήταν η λανθασμένη εφαρμογή της αρχής αυτής από την Επιτροπή.

Στην απόφασή της, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα τα εμπορικά κέρδη των ASI και AOE από την εκμετάλλευση των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας θα έπρεπε να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των εταιριών αυτών, εξαιτίας της ανυπαρξίας προσωπικού και φυσικής παρουσίας των δύο εταιριών αλλού.

Το Γενικό Δικαστήριο, όμως, έκρινε ότι η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων από την Επιτροπή ήταν λανθασμένη, επειδή δεν εφαρμόστηκε σωστά η μεθοδολογία του ΟΟΣΑ για τον καθορισμό του καταλογιστέου εισοδήματος, αφού η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα υποκαταστήματα είχαν, πράγματι, εκτελέσει λειτουργίες διαχείρισης των σχετικών δικαιωμάτων.

Ελλιπή έκρινε και την προσπάθεια απόδειξης από την πλευρά της Επιτροπής ότι, μέσω της μεθοδολογίας TNMM που υιοθέτησαν οι φορολογικές αποφάσεις, χορηγήθηκε πλεονέκτημα στις εταιρίες του ομίλου της Apple⁶⁹.

Παράλληλα, ενώ αναγνώρισε ότι υπήρξαν σοβαρές ελλείψεις στις πληροφορίες που παρείχε η Apple πριν από την έκδοση των αποφάσεων, ώστε να υπολογιστούν σωστά τα αποδιδόμενα κέρδη, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι δεν αρκεί η απλή αναγνώριση μεθοδολογικών σφαλμάτων κατά τον υπολογισμό του καταλογιστέου στα υποκαταστήματα κέρδους⁷⁰. Το βάρος της πλήρους απόδειξης σε αυτό το στάδιο βαρύνει την Επιτροπή.

Γ. Αποτίμηση της απόφασης

Η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου για την υπόθεση της Apple αποτελεί, αυτή τη στιγμή, το βασικότερο οδηγό που έχουν τα ενδιαφερόμενα μέρη- τόσο η Επιτροπή,

⁶⁹ Η Επιτροπή θεώρησε λανθασμένη την επιλογή των λειτουργικών κερδών ως δείκτη κέρδους, επειδή δεν αντανάκλουσαν τον κίνδυνο που έφεραν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους. Σύμφωνα με αυτή, τα κέρδη θα ήταν καταλληλότερη επιλογή. Το Δικαστήριο, παρ' όλα αυτά δεν έκρινε αρκετή την αιτιολόγηση της Επιτροπής.

⁷⁰ «Ίσως τα Tax Rulings πέτυχαν το σωστό ύψος κατά τύχη», όπως σχολιάζει ο Phedon Nicolaidis στο άρθρο του Taxation of Multinational Companies: The Apple Case- A Political Setback for the Commission, but a Victory on Principle, 21.07.2020

όσο και οι φορολογικοί σύμβουλοι πολυεθνικών εταιριών- για να οργανώσουν τις επόμενες κινήσεις τους. Παρά τη δεδομένη της ήττα- την τρίτη στις τέσσερις υποθέσεις για τις οποίες έχει, μέχρι τώρα, αποφανθεί το Γενικό Δικαστήριο⁷¹- η Επιτροπή κρατάει την επιβεβαίωση από το Δικαστήριο της δυνατότητάς της να εξετάζει σε βάθος τις φορολογικές αποφάσεις των κρατών- μελών με πολυεθνικές εταιρίες, σύμφωνα, μάλιστα, με τα μεθοδολογικά κριτήρια που η ίδια έθεσε. Πρόκειται για πολύ σημαντικό εύρημα υπέρ της Επιτροπής, το οποίο, όμως, μπορεί να θέσει σε αμφιβολία την όλη τακτική των φορολογικών αποφάσεων. Το νομικό κομμάτι είναι αυτό, άλλωστε, που συγκεντρώνει- δικαιολογημένα- τις περισσότερες αντιδράσεις.

Παράλληλα, όμως, έγινε σαφές από το Δικαστήριο ότι στην προσπάθειά της να ελέγξει τη συμβατότητα των φορολογικών αποφάσεων με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή φέρει ένα πολύ μεγάλο βάρος απόδειξης. Η πλήρης απόδειξη την οποία φαίνεται να απαιτεί το Δικαστήριο είναι δυσχερώς επιτεύξιμη⁷². Ειδικά, μάλιστα, όταν αναφερόμαστε σε τόσο τεχνικά ζητήματα, όπως η σωστή εφαρμογή μιας μεθόδου καταλογισμού των κερδών, ώστε να προσεγγίζονται

⁷¹ Οι άλλες δύο αφορούν την υπόθεση της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών στο Βέλγιο και την υπόθεση της Starbucks. Να σημειωθεί, στο σημείο αυτό, ότι εκκρεμούν οι αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου για την υπόθεση της Amazon/ Λουξεμβούργου και της Engie/ Λουξεμβούργου, κατόπιν προσφυγών κατά των αρνητικών αποφάσεων της Επιτροπής.

Όσον αφορά την Amazon, η Επιτροπή στην απόφασή της, που εκδόθηκε στις 4.10.2017, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι φορολογικές αποφάσεις, που εκδόθηκαν από το Λουξεμβούργο το 2003 και το 2011, επέτρεψαν στην εταιρία εκμετάλλευσης του ομίλου που υπόκειται σε φόρο στο Λουξεμβούργο (Amazon EU) να μεταφέρει τα 3/4 των κερδών της στην εταιρία χαρτοφυλακίου του ομίλου που δεν υπόκειται σε φόρο (Amazon Europe Holding Technologies), εγκρίνοντας την καταβολή διογκωμένου ποσού δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, το οποίο δεν αντιστοιχούσε στην οικονομική πραγματικότητα. Ως εκ τούτου διέταξε την ανάκτηση του ποσού που αντιστοιχούσε στο επιλεκτικό πλεονέκτημα, το ύψος του οποίου έφτασε τα 282,7 εκ. ευρώ. Βλ. https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/254685/254685_1966181_892_2.pdf

Αναφορικά με την υπόθεση της Engie (εταιρία ηλεκτρικού ρεύματος), η Επιτροπή αποφάσισε, στις 20.6.2018, ότι το Λουξεμβούργο χορήγησε αδικαιολόγητο πλεονέκτημα, μέσω φορολογικών αποφάσεων, σε δυο θυγατρικές του ομίλου σχετικά με τη μεταχείριση ορισμένων χρηματοπιστωτικών συναλλαγών. Οι σχετικές φορολογικές αποφάσεις ενέκριναν δύο σύνθετες δομές χρηματοδότησης που δημιουργήθηκαν από την Engie, με αποτέλεσμα η ίδια συναλλαγή μεταξύ των θυγατρικών του ομίλου να αντιμετωπίζεται με ασυνεπή τρόπο, τόσο ως δάνειο όσο και ως μετοχικό κεφάλαιο. Όσον αφορά τον οφειλέτη, η συναλλαγή αντιμετωπιζόταν ως δάνειο (για να εκπίπτουν οι πληρωμές των τόκων από το φορολογητέο του εισόδημα ως έξοδα), ενώ όσον αφορά το δανειστή ως μετοχικό κεφάλαιο (επειδή, σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες του Λουξεμβούργου, το εισόδημα από επενδύσεις μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσεται από φορολογία). Κατά την Επιτροπή, η κατ' αποτέλεσμα διπλή μη φορολόγηση χορήγησε στην Engie οικονομικό πλεονέκτημα ύψους 120 εκ. ευρώ, την ανάκτηση του οποίου διέταξε. Βλ.

https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/266094/266094_2009354_271_2.pdf

⁷² Είναι αμφίβολο, μάλιστα, εάν συμφωνεί με τη νομολογία του ΔΕΕ, το οποίο δεν απαιτεί πάντα τόσο έντονο βάρος απόδειξης αναφορικά με στοιχεία επιλεκτικότητας ενός φορολογικού μέτρου. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Γιβραλτάρ (C-106/09 και 107/09), το φορολογικό σύστημα δεν λειτούργησε ποτέ και ως εκ τούτου δεν χορήγησε, στην πράξη, κανένα πλεονέκτημα σε επιχείρηση. Παρ' όλα αυτά, κρίθηκε επιλεκτικό, στη βάση των πιθανών συνεπειών του. Βλ. Jerome Monsenego, Some observations on the Apple Case, Kluwer Tax Blog, 4.8.2020. Η νομολογία αυτή, βέβαια, απέχει πολύ από το να χαρακτηριστεί πάγια, ενόψει και των ειδικών χαρακτηριστικών του συστήματος εταιρικής φορολόγησης του Γιβραλτάρ.

οι συνθήκες της αγοράς. Είναι χαρακτηριστικό ότι σε όλες τις, μέχρι τώρα, αποφάσεις του το Δικαστήριο επανέλαβε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές δεν είναι ακριβής επιστήμη⁷³. Αυτό, όμως, δεν βοηθά στον προσδιορισμό του αποδεκτού εύρους λάθους μιας μεθόδου υπολογισμού από τη σκοπιά των κρατικών ενισχύσεων.

Όλα τα αμφιλεγόμενα ζητήματα αναμένεται – και θα πρέπει – να επιλυθούν από το ΔΕΕ, στο οποίο έχει, ήδη, φτάσει και αυτή η υπόθεση μετά από την έφεση της Επιτροπής⁷⁴.

Τα, μέχρι τώρα, πορίσματα που προκύπτουν από τις αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου θα ληφθούν υπόψη από την Επιτροπή και στις εν εξελίξει έρευνές της, προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του Δικαστηρίου σε επίπεδο απόδειξης, ώστε να κερδίζει τις υποθέσεις και σε ουσιαστικό επίπεδο⁷⁵.

Ε.6. Έρευνες της Επιτροπής σε εξέλιξη

Πέραν της απόφασης της Επιτροπής να ξεκινήσει ατομικές έρευνες σχετικά με τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στις 39 περιπτώσεις που εμπλέκονταν στο καθεστώς εξαίρεσης πλεοναζόντων κερδών του Βελγίου - μετά την αποτυχία της να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού καθεστώτος-, σε εξέλιξη βρίσκονται τρεις ακόμη λεπτομερείς έρευνες επί φορολογικών αποφάσεων που ενέκριναν μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στα πραγματικά περιστατικά αυτών θα αναφερθούμε συνοπτικά.

Ε.6.1. Huhtamäki/ Λουξεμβούργο

Η Huhtamäki είναι μια φινλανδική εταιρία που δραστηριοποιείται στη συσκευασία καταναλωτικών αγαθών. Η εταιρία Huhtalux είναι μέλος του ομίλου με έδρα το Λουξεμβούργο και ασκεί χρηματοδοτικές δραστηριότητες αναδανεισμού εντός του ομίλου. Συγκεκριμένα, λαμβάνει άτοκα δάνεια από μια άλλη εταιρία του ομίλου με έδρα την Ιρλανδία. Στην συνέχεια, χρησιμοποιεί τα κεφάλαια αυτά για την χρηματοδότηση άλλων εταιριών του ομίλου μέσω τοκοφόρων δανείων.

Το ζήτημα, εν προκειμένω, προκύπτει από το γεγονός ότι οι τρεις φορολογικές αποφάσεις (2009, 2012 και 2013) των αρχών του Λουξεμβούργου επιτρέπουν στη

⁷³ Στο πλαίσιο αυτό, και η ίδια η Επιτροπή έχει αποδεχθεί ότι ο έλεγχος δεν θα πρέπει να συμπυκνώνεται στο εάν η τιμή της ενδοομιλικής τιμολόγησης ήταν σωστή, αλλά στο εάν ήταν υπερασπίσιμη υπό τους, κατά την υιοθέτησή της, υπάρχοντες κανόνες. Ελέγχεται, δηλαδή, εάν ήταν προφανώς ακατάλληλη. Βλ. https://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁷⁴ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746. Αξιοσημείωτη είναι η απόφαση της Επιτροπής να ασκήσει έφεση κατά αυτής της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου, σε αντίθεση με την υπόθεση Starbucks, παρά το γεγονός ότι ηττήθηκε με συναφή αιτιολογία. Πρόκειται για μια συμβολική κίνηση με πολιτικό, κυρίως, χαρακτήρα, αφού βρέθηκε στο επίκεντρο του δημόσιου ενδιαφέροντος, λόγω και του υπέρογκου χρηματικού ποσού του οποίου η ανάκτηση διατάχθηκε (13 δις. δολάρια έναντι 30 εκ. ευρώ στην υπόθεση της Starbucks).

⁷⁵ Εφόσον, προφανώς, το ΔΕΕ επικυρώσει τις κρίσεις του Γενικού Δικαστηρίου όσον αφορά το νομικό κομμάτι των υποθέσεων.

Huhtalux να εκπέσει μονομερώς από τη φορολογική της βάση εικονικές πληρωμές τόκων για τα άτοκα δάνεια που λαμβάνει.

Η Επιτροπή, χωρίς να προδικάζει την έκβαση της έρευνας, θεωρεί ότι οι επίμαχες αποφάσεις θα μπορούσαν να χορηγήσουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στη Huhtalux, από τη στιγμή που αποφεύγεται ετησίως η φορολόγηση σημαντικού κέρδους που όντως πραγματοποιήθηκε, και το οποίο αντιστοιχεί στους πλασματικούς τόκους που εκπίπτουν⁷⁶.

E.6.2. Inter IKEA/ Ολλανδία

Η Inter IKEA είναι μια ανώνυμη εταιρία δικαιούχος (franchisor). Τα μαγαζιά IKEA ανά τον κόσμο πληρώνουν ετησίως στην Inter IKEA Systems, μια ολλανδική θυγατρική του ομίλου, ένα τέλος δικαιόχρησης που αντιστοιχεί στο 3% του τζίρου τους.

Οι προκαταρκτικές έρευνες της Επιτροπής αφορούν δυο Tax Rulings που εκδόθηκαν το 2006 και το 2011 και ενέκριναν τα φορολογητέα κέρδη της Inter IKEA Systems.

Η φορολογική απόφαση του 2006 ενέκρινε μια μέθοδο υπολογισμού του ετήσιου τέλους άδειας χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας που η Inter IKEA Systems πλήρωνε σε μια άλλη θυγατρική του ομίλου με έδρα το Λουξεμβούργο, την I.I. Holding. Ενώ, λοιπόν, η ολλανδική εταιρία επιτελούσε όλες τις εργασίες σχετικά με τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, το ενιαίο τέλος που πλήρωνε στην λουξεμβουργιανή εταιρία αποτελούσε σημαντικό τμήμα των εσόδων της. Τα κέρδη, όμως, της Inter IKEA Systems, τα οποία μετατοπίζονταν στο Λουξεμβούργο, παρέμεναν αφορολόγητα, επειδή η I.I. Holding ήταν μέρος ενός ειδικού φορολογικού καθεστώτος το οποίο εξαιρούνταν από την εταιρική φορολόγηση στο Λουξεμβούργο.

Το ειδικό αυτό εταιρικό καθεστώς του Λουξεμβούργου άλλαξε το 2011 και μαζί άλλαξε και η δομή της Inter IKEA. Η ολλανδική εταιρία αγόρασε τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας από την λουξεμβουργιανή εταιρία που τα κατείχε προηγουμένως. Για να χρηματοδοτήσει την απόκτηση, η Inter IKEA Systems έλαβε ένα διεταιρικό δάνειο από τη μητρική της εταιρία, με έδρα το Λιχτενστάιν.

Οι ολλανδικές αρχές, λοιπόν, ενέκριναν με φορολογική απόφαση το 2011 την τιμή που πλήρωσε η Inter IKEA Systems για την απόκτηση των δικαιωμάτων αυτών. Παράλληλα, ενέκρινε τους οφειλόμενους τόκους στη μητρική εταιρία, καθώς και την έκπτωση των πληρωμών των τόκων αυτών από τα φορολογητέα κέρδη της Inter IKEA Systems στην Ολλανδία. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα ένα μεγάλο μέρος των κερδών της ολλανδικής εταιρίας του ομίλου να μετατοπίζονται, μετά το 2011, στο Λιχτενστάιν.

⁷⁶ Βλ. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2019:161:FULL&from=EN>

Η επίσημη έρευνα της Επιτροπής, που ξεκίνησε στις 18.12.2017⁷⁷, επεκτάθηκε στις 10.7.2020, καθώς ‘ορισμένα από τα πραγματικά περιστατικά και τις παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης του 2011, ιδίως όσον αφορά την απόσβεση των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας της ΙΚΕΑ, άλλαξαν μετά την έκδοση της εν λόγω απόφασης’.

Η Επιτροπή καταλήγει, πάντως, στο προσωρινό συμπέρασμα ότι η εκτίμηση των ολλανδικών αρχών επί των προαναφερόμενων εκπτώσεων από το φορολογητέο εισόδημα της Inter IKEA Systems θα πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά παράνομη ενίσχυση κατά το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ.

E.6.3. NIKE/ Ολλανδία

Η επίσημη έρευνα της Επιτροπής, σε αυτή την περίπτωση, αφορά τη φορολογική μεταχείριση δύο ολλανδικών εταιριών του ομίλου Nike, συγκεκριμένα της Nike European Operations Netherlands BV και της Converse Netherlands BV. Αυτές οι δύο εταιρίες αναπτύσσουν, εμπορεύονται και καταγράφουν τις πωλήσεις των προϊόντων της Nike και της Converse στην Ευρώπη, τη Μέση Ανατολή και την Αφρική (περιοχή του EMEA).

Οι προαναφερόμενες εταιρίες απέκτησαν άδειες χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, σε αντάλλαγμα καταβολής φορολογικά εκπεστέων δικαιωμάτων, από δύο άλλες ολλανδικές εταιρίες του ομίλου, οι οποίες είναι ‘διαφανείς’ για φορολογικούς σκοπούς (δεν φορολογούνται, δηλαδή, στην Ολλανδία).

Από το 2006 έως το 2015 οι ολλανδικές φορολογικές αρχές εξέδωσαν πέντε Tax Rulings με αντικείμενο την έγκριση μεθόδου υπολογισμού των πληρωμών δικαιωμάτων που όφειλαν οι Nike European Operations Netherlands BV και της Converse Netherlands BV για την χρήση των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Στο παρόν στάδιο, η Επιτροπή ανησυχεί ότι οι πληρωμές δικαιωμάτων που εγκρίθηκαν δεν αντιστοιχούν στην οικονομική πραγματικότητα, αφού φαίνονται σημαντικά υψηλότερες από αυτές που θα συμφωνούνταν υπό συνθήκες αγοράς, με δεδομένο, μάλιστα, ότι οι εταιρίες- αποδέκτες των πληρωμών δεν φαίνεται να επιτελούν καμία σχετική λειτουργία. Με αυτό τον τρόπο, όμως, μειώνεται ουσιαστικά η φορολογική βάση των δυο εταιριών στην Ολλανδία κατά παράβαση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Συνεπώς, χωρίς να προδικάζεται η κατάληξη της έρευνας, υπάρχουν ενδείξεις ότι μπορεί να έχει χορηγηθεί, από την Ολλανδία, επιλεκτικό πλεονέκτημα στον όμιλο Nike, κατά παράβαση του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ⁷⁸.

Z. Κριτική κατά της προσέγγισης της Επιτροπής

⁷⁷ Βλ. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_5343

⁷⁸ Βλ. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_322

Η μεθοδολογική προσέγγιση που ακολούθησε η Επιτροπή, όπως αυτή εκφράστηκε μέσω των αποφάσεων και των ανακοινώσεών της, προκάλεσε την κριτική της θεωρίας. Το Γενικό Δικαστήριο, όπως αναδείχθηκε από τις αποφάσεις που παρατέθηκαν, επικύρωσε την προσέγγιση αυτή. Επειδή, όμως, το ΔΕΕ που είναι ο τελικός ερμηνευτής του δικαίου της Ένωσης δεν έχει ακόμη αποφανθεί και επειδή η κριτική φαίνεται, κατά τον γράφοντα, σε μεγάλο βαθμό δικαιολογημένη, θα ακολουθήσει η παράθεση μέρους της.

Z.1. Γενικές παρατηρήσεις

Η κριτική της θεωρίας επικεντρώθηκε στο κριτήριο που ο ίδιος ο έλεγχος της Επιτροπής για τη συμβατότητα των APAs και των ατομικών Tax Rulings με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων ανέδειξε ως κρισιμότερο, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Η επιλογή της Επιτροπής για ταυτόχρονη εξέταση των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας, μπορεί να εγκρίθηκε από το Γενικό Δικαστήριο, εντούτοις, εδώ, θα αναλυθούν ξεχωριστά λόγω της διαφορετικής τους φύσης. Από τη μία πλευρά, ο έλεγχος της επιλεκτικότητας περιορίζεται εντός της δικαιοδοσίας του εξεταζόμενου κράτους- μέλους, εξαιτίας των ορίων που θέτει η δημοσιονομική αυτονομία του. Από την άλλη, δεν μπορεί να δοθεί απάντηση στο εάν χορηγείται οικονομικό πλεονέκτημα σε επίπεδο πολυεθνικού ομίλου, χωρίς την εποπτεία της συνολικής διεθνούς φορολογικής του αντιμετώπισης⁷⁹.

Z.2. Το σύστημα αναφοράς

Σε κάθε περίπτωση, για να φανεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί το κανονικό σύστημα αναφοράς, το οποίο περιλαμβάνει τις επιχειρήσεις που βρίσκονται πράγματι σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

Σε όλες τις εξεταζόμενες υποθέσεις, εκτός της Apple, η αρχή των ίσων αποστάσεων για την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών είχε ενσωματωθεί στο εθνικό νομοθετικό πλαίσιο. Συνεπώς, θα ήταν αρκετό η Επιτροπή να εξετάσει εάν η ελεγχόμενη εταιρία, μέσω της φορολογικής συμφωνίας που της χορηγήθηκε, μείωσε αδικαιολόγητα τη φορολογική της υποχρέωση σε σχέση τις υπόλοιπες ελεγχόμενες που ενέπιπταν στη διάταξη του νόμου.

Αντ' αυτού, η Επιτροπή θεώρησε ως κατάλληλη βάση αναφοράς το σύνολο του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος εταιριών των κρατών- μελών. Ο λόγος για τον οποίο η Επιτροπή υιοθέτησε αυτή την ευρύτερη προσέγγιση πηγάζει, πιθανώς, από το γεγονός ότι μόνο υπό αυτές τις συνθήκες θα μπορούσε να συγκρίνει ελεγχόμενες και ανεξάρτητες εταιρίες. Πράγματι, οι κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης εφαρμόζονται, συνήθως, μόνο στις σχέσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

⁷⁹ Svitlana Buriak, Ivan Lazarov, Between State Aid and the Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle and EU Law, Common Market Law Review, 2019, σελ.912.

Με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η ανάλυση των διατάξεων του εσωτερικού δικαίου περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς και οι σχετικές διοικητικές πρακτικές και ανοίγει ο δρόμος για τη χρήση από την Επιτροπή μιας αυτόνομης αρχής των ίσων αποστάσεων ενσωματωμένης στο άρθρο 107(1).

Z.3. Η αρχή των ίσων αποστάσεων της Επιτροπής

Η μοναδική αρχή των ίσων αποστάσεων που γνωρίζαμε μέχρι τις αποφάσεις της Επιτροπής για τα ατομικά Tax Rulings ήταν αυτή που προέρχεται από το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Η Επιτροπή, όμως, σε κάθε της απόφαση επανέλαβε ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων που εφαρμόζει στον έλεγχο περί κρατικών ενισχύσεων δεν είναι η προερχόμενη από τον ΟΟΣΑ αλλά είναι μια γενική αρχή ίσης μεταχείρισης στον τομέα της φορολογίας, η οποία απορρέει από το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ.

Z.3.1 Προέλευση της αρχής

Με δεδομένο ότι η αρχή αυτή δεν αναγράφεται ρητά στο εν λόγω άρθρο, η Επιτροπή προσπάθησε να αποδείξει ότι αυτή έχει κατοχυρωθεί από νομολογία του ΔΕΕ, και μάλιστα από μια συγκεκριμένη απόφαση, τη Forum 187. Η υπόθεση αφορούσε ένα βελγικό μέτρο το οποίο χορηγούσε σε βελγικά υποκαταστήματα πολυεθνικών εταιριών, που επιτελούσαν βοηθητικές δραστηριότητες, ειδική φορολογική μεταχείριση. Αυτή συνίστατο, μεταξύ άλλων, στην εφαρμογή της μεθόδου κόστους συν κέρδους για το καθορισμό του φορολογητέου τους εισοδήματος. Ζήτημα, όμως, δημιουργείτο, επειδή συγκεκριμένα μεταβλητά κόστη εξαιρούνταν από τον υπολογισμό⁸⁰. Η Επιτροπή, εξετάζοντας τον τρόπο εφαρμογής της μεθόδου υπολογισμού από τη σκοπιά των κρατικών ενισχύσεων, θεώρησε ότι χορηγήθηκε οικονομικό πλεονέκτημα.

Με τη σειρά του, το ΔΕΕ υποστήριξε ότι *«για να αποφασιστεί εάν μια μέθοδος εκτίμησης της φορολογητέας βάσης, όπως αυτή που καθορίστηκε από το καθεστώς των κέντρων συντονισμού, χορηγεί ένα πλεονέκτημα σε αυτά, είναι απαραίτητο, όπως συστήνει η Επιτροπή στο σημείο 95 της απόφασής της, να συγκριθεί αυτό το καθεστώς με το κανονικό φορολογικό σύστημα, το οποίο βασίζεται στη διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων μιας επιχείρησης που δραστηριοποιείται σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού»*⁸¹. Τελικά, συμφώνησε με την Επιτροπή ότι, πράγματι, ο αποκλεισμός συγκεκριμένων δαπανών που συνέβαλαν στη διαδικασία υπολογισμού των κερδών αποτελεί οικονομικό πλεονέκτημα στο βαθμό που *«οι τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν ομοιάζουν με αυτές που θα χρεώνονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού»*⁸².

⁸⁰ C-182/03, παρ.9.

⁸¹ Ο.π., παρ. 95.

⁸² Ο.π., παρ. 96.

Συγκρίνοντας, όμως, τα αποσπάσματα της απόφασης του ΔΕΕ με την ερμηνεία της Επιτροπής για την απόφαση, όπως αυτή ήδη παρατέθηκε⁸³, μπορούμε να παρατηρήσουμε μια ουσιώδη διαφορά. Ενώ το ΔΕΕ συνδέει τη χορήγηση πλεονεκτήματος με την παρέκκλιση από το κανονικό φορολογικό σύστημα, η Επιτροπή συνδέει τη χορήγηση πλεονεκτήματος με την παρέκκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Στην πραγματικότητα το ΔΕΕ δεν χρησιμοποίησε ποτέ τη φράση ‘αρχή των ίσων αποστάσεων’. Εξέτασε απλώς την καταλληλότητα της μεθόδου κόστους συν κέρδους, όπως αυτή εφαρμόστηκε στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Ακόμα, όμως, και στην περίπτωση που δεχτεί κανείς ότι το Δικαστήριο αναγνώρισε, επί της ουσίας, ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να αποτελέσει τμήμα της αξιολόγησης κατ’ άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ, η αρχή αυτή δεν θα μπορούσε να είναι άλλη παρά η απορρέουσα από την Πρώτη Σύμβαση του ΟΟΣΑ. Οδηγείται, δε, κάποιος σε αυτό το συμπέρασμα ανατρέχοντας στην παράγραφο 95 της απόφασης του ΔΕΕ, όπου το Δικαστήριο δηλώνει ότι συμφωνεί με την προσέγγιση της Επιτροπής, η οποία εφάρμοσε τις προτεινόμενες από τον ΟΟΣΑ μεθόδους⁸⁴.

Ζ.3.2. Συνέπειες ύπαρξης μιας αυτόνομης αρχής των ίσων αποστάσεων

Η αναγωγή της αρχής των ίσων αποστάσεων σε γενική αρχή ίσης μεταχείρισης απορρέουσα από το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ, επιτρέπει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή να την εφαρμόσει ανεξάρτητα από το εάν το ελεγχόμενο κράτος- μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή στο νομοθετικό του σύστημα. Για αυτό τον λόγο εφαρμόστηκε στην περίπτωση της Apple, παρ’ ότι η Ιρλανδία δεν είχε ακόμα προβεί σε ενσωμάτωσή της. Παράλληλα, όμως, από τη στιγμή που δεν είναι αυτή που απορρέει από τον ΟΟΣΑ, τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση που το κράτος- μέλος την έχει ενσωματώσει, αφού πρόκειται για διαφορετική αρχή. Σε κάθε περίπτωση, και λόγω της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης, η εφαρμογή της δεν μπορεί να αποκλειστεί⁸⁵.

Ενώ εξακολουθούμε να μην γνωρίζουμε το περιεχόμενο της νέας ALP, από την προσέγγιση της Επιτροπής φαίνεται ότι αυτή στοχεύει στην προστασία του ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ όλων των οικονομικών φορέων εντός της ενιαίας αγοράς. Ως εκ τούτου, η αρχή των ίσων αποστάσεων της Επιτροπής αποτελεί «περισσότερο

⁸³ Για διευκόλυνση του αναγνώστη κρίνεται σκόπιμο να επαναληφθεί το χωρίο. Κατά την Επιτροπή, λοιπόν, «μια μείωση στη φορολογική βάση, η οποία έρχεται ως αποτέλεσμα ενός φορολογικού μέτρου που επιτρέπει στον φορολογούμενο να χρησιμοποιήσει στις ενδοομιλικές συναλλαγές του τιμές που δεν ομοιάζουν με αυτές που θα είχαν χρεωθεί σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, υπό συγκρίσιμες συνθήκες σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ. Και αυτό γιατί η φορολογική του υποχρέωση, υπό το κανονικό φορολογικό σύστημα είναι μειωμένη σε σύγκριση με αυτή των ανεξάρτητων εταιριών, οι οποίες βασίζονται στα λογιστικά τους κέρδη για να καθορίσουν τη φορολογητέα τους βάση».

⁸⁴ Βλ. τη σχετική ανάλυση του Dimitrios Kyriazis, From Soft Law to Hard Law: The Commission’s Approach to the State Aid Assessment of Tax Rulings, σελ.432-433.

⁸⁵ C-26/62 Van Gend en Loos [1963].

τμήμα του δικαίου του ανταγωνισμού, παρά τμήμα του φορολογικού δικαίου»⁸⁶. Και, εφόσον, αυτή η ερμηνεία γίνει δεκτή, δικαιολογημένα την εφαρμόζει, λόγω της αποκλειστικής αρμοδιότητάς της στον τομέα του ανταγωνισμού.

Δεν πρέπει, όμως, να ξεχνάμε ότι ο παραδοσιακός ρόλος της αρχής, όπως αναπτύχθηκε από τον ΟΟΣΑ, ήταν δημοσιονομικός και συγκεκριμένα αφορά την προστασία της φορολογικής βάσης και την πρόληψη της διπλής φορολόγησης. Τα μέτρα που εξετάζονται στις επίμαχες αποφάσεις είναι φορολογικά και, μάλιστα, εμπίπτουν στον τομέα της άμεσης φορολογίας, έναν τομέα που τα κράτη- μέλη εξακολουθούν να έχουν αποκλειστική αρμοδιότητα.

Όταν, λοιπόν, για τον έλεγχο ύπαρξης πλεονεκτήματος από φορολογικό μέτρο παύει να συγκρίνεται το επίμαχο μέτρο με το γενικά εφαρμοστέο φορολογικό καθεστώς και αντ' αυτού συγκρίνεται το ισχύον φορολογικό καθεστώς με ένα υποθετικό ιδανικό φορολογικό σύστημα, τότε μπορεί να μιλήσει κανείς για *de facto* εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας μέσω διοικητικής πρακτικής⁸⁷.

Z.4. Το τεκμήριο της επιλεκτικότητας

Κριτική έχει ασκηθεί από τη θεωρία και για την τάση της Επιτροπής να υιοθετεί, στις αποφάσεις της, το τεκμήριο της επιλεκτικότητας, αντί να διεξάγει πλήρη έρευνα για την απόδειξή της. Επικεντρώνεται, δηλαδή, στην απόδειξη της ύπαρξης οικονομικού πλεονεκτήματος και στη συνέχεια συνάγει την επιλεκτικότητά του από τον ατομικό χαρακτήρα της φορολογικής απόφασης. Αυτή η τακτική θα μπορούσε να έχει εφαρμογή, εάν η Επιτροπή είχε αποδεχθεί το στενότερο πλαίσιο αναφοράς των κανόνων που ενσωματώνουν στο εθνικό δίκαιο την αρχή των ίσων αποστάσεων. Μόνο σε αυτή την περίπτωση, μια ατομική παρέκκλιση από την αρχή θα μπορούσε να τεκμαίρεται επιλεκτική, και όχι όταν σύστημα αναφοράς αποτελεί ολόκληρο το σύστημα εταιρικής φορολόγησης⁸⁸.

Z.5. Το κριτήριο του πλεονεκτήματος

Ένα ακόμη καίριο σημείο κριτικής στοχεύει την ασυνεπή στάση της Επιτροπής στην υπόθεση Fiat⁸⁹ σε σύγκριση με τις υπόλοιπες υποθέσεις, αναφορικά με το ποιος είναι ο αποδέκτης του πλεονεκτήματος. Είναι η συγκεκριμένη θυγατρική που συνήψε τη φορολογική συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης ή είναι ο όμιλος ως σύνολο;

Ενώ η Επιτροπή στην υπόθεση Apple καθόρισε ολόκληρο τον όμιλο ως παραλήπτη του οικονομικού πλεονεκτήματος υποστηρίζοντας ότι «ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο όμιλος Apple είναι οργανωμένος σε διαφορετικές νομικές προσωπικότητες, ο

⁸⁶ Wattel, “Stateless Income, State Aid and the (which?) Arm’s Length Principle, Intertax (2016).

⁸⁷ Το ζήτημα αυτό θα αναλυθεί στο επόμενο κεφάλαιο.

⁸⁸ Υπέρ της θέσεως αυτής συνηγορεί και η νομολογία που επικαλείται η ίδια η Επιτροπή για να δικαιολογήσει την ύπαρξη τεκμηρίου. Τόσο στην υπόθεση C-15/14 Commission v. MOL όσο και στην Orange v. Commission στις οποίες το τεκμήριο της επιλεκτικότητας εφαρμόστηκε, το πλαίσιο αναφοράς αποτελούσε ένας συγκεκριμένος κανόνας του εθνικού νόμου.

⁸⁹ Σημειώνεται ότι η συγκεκριμένη είναι η μοναδική υπόθεση μέχρι τώρα στην οποία η Επιτροπή έχει κερδίσει και επί της ουσίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

όμιλος θα πρέπει, παρ' όλα αυτά, να θεωρηθεί ως μια οικονομική μονάδα επωφελούμενη από κρατική ενίσχυση⁹⁰», απέρριψε σχετικό επιχείρημα της Fiat με επιχείρημα ότι «ένα πλεονέκτημα στο επίπεδο μιας εταιρίας που χορηγείται από ένα κράτος- μέλος δεν μπορεί να αντισταθμιστεί από ένα μειονέκτημα στο επίπεδο μιας άλλης εταιρίας, ακόμα και αν αυτές οι δυο εταιρίες είναι μέλη του ίδιου ομίλου»⁹¹.

Η τελευταία, όμως, θέση της Επιτροπής αντιστρατεύεται την καθιερωμένη πρακτική του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε υποθέσεις δικαίου του ανταγωνισμού, όπου στον καθορισμό της έννοιας 'επιχείρηση', η οικονομική ουσία υπερισχύει της νομικής μορφής⁹².

Συνεπώς, σύμφωνα με την άποψη αυτή⁹³, και στην υπόθεση Fiat θα έπρεπε να εξεταστεί εάν η αύξηση της φορολογητέας βάσης στο Λουξεμβούργο θα μπορούσε να αντισταθμιστεί πλήρως από μια αυξημένη φορολογική έκπτωση σε άλλα κράτη- μέλη.

ΣΤ. Το ζήτημα των αρμοδιοτήτων εντός της Ένωσης

Σε συνέχεια της κριτικής, από τη θεωρία, για την προσέγγιση της Επιτροπής στις τρέχουσες υποθέσεις δημοσιονομικής φύσης, υποστηρίχθηκε⁹⁴ ότι αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη διασάλευση του διαχωρισμού των αρμοδιοτήτων εντός της Ένωσης.

Ο έλεγχος της συμβατότητας των Tax Rulings με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων αποτελεί ένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικό παράδειγμα πεδίου σύγκρουσης αρμοδιοτήτων εντός της Ένωσης μεταξύ της Επιτροπής και των κρατών- μελών. Αυτό συμβαίνει γιατί ζητήματα άμεσης φορολογίας προκαλούν ανησυχίες σχετικά με την παραβίαση των όρων του ανταγωνισμού. Ενώ, όμως, σύμφωνα με τις Συνθήκες, στον τομέα του ανταγωνισμού η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει αποκλειστική αρμοδιότητα να θέτει κανόνες απαραίτητους για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, δεν συμβαίνει το ίδιο στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Εκεί η αποκλειστική αρμοδιότητα επιφυλάσσεται στα κράτη- μέλη.

Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να ερμηνευθεί η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁹⁵ σύμφωνα με την οποία, η αποκλειστική αυτή αρμοδιότητα των κρατών- μελών θα πρέπει να ασκείται σύμφωνα με τους κανόνες της Ένωσης, υπαγορεύοντας, έτσι, ότι η εν λόγω αρμοδιότητα δεν είναι ανεπίδεκτη περιορισμών.

Αυτό σημαίνει, στην περίπτωση μας, ότι οι εθνικές κυβερνήσεις είναι ελεύθερες να διαμορφώσουν τα φορολογικά τους συστήματα, ανάλογα με τις ιδιαίτερες ανάγκες

⁹⁰ Απόφαση Επιτροπής Apple, παρ. 418

⁹¹ Απόφαση Επιτροπής Fiat, παρ. 314

⁹² Βλ. C-480/09, *AceaElectrabel Produccion SpA v. European Commission*

⁹³ *Buriak και Lazarov*, ό.π., σελ.928-929

⁹⁴ Βλ. *Liza Lovdahl Gormsen, European State Aid and Tax Rulings*, Edward Elgar Publishing, 2019, σελ. 86 επ.

⁹⁵ Έναντι πολλών βλ. C-334/02 *Commission v. France*, παρ. 21 και C-446/03 *Marks and Spencer*, παρ. 29

τους, στο βαθμό που δεν παραβιάζουν τις διατάξεις περί ανταγωνισμού και συγκεκριμένα το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ. Το ζήτημα που προκύπτει, όμως, μελετώντας τις παραπάνω αποφάσεις αφορά το εύρος των δυνατοτήτων της Επιτροπής κατά τον έλεγχο της συμβατότητας των Tax Rulings με το άρθρο 107(1) ΣΛΕΕ.

Αδιαμφισβήτητα, η Επιτροπή έχει δικαίωμα να εξετάσει εάν ένα φορολογικό μέτρο χορηγεί οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του χρησιμοποιώντας ως πλαίσιο αναφοράς τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες. Το πρόβλημα δημιουργείται στο μέτρο που προσπαθεί να καταστήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων δεσμευτική σε όλη την Ένωση μέσω του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ. Από τη στιγμή που οι κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν έχουν εναρμονιστεί σε επίπεδο Ένωσης, η Επιτροπή δεν μπορεί να εφαρμόσει την αρχή των ίσων αποστάσεων εκεί που δεν υπάρχει. Προχωρώντας σε μια τέτοια κίνηση επί της ουσίας νομοθετεί, χωρίς να έχει σχετική αρμοδιότητα.

Όμως, στον τομέα της άμεσης φορολογίας το Συμβούλιο, μόνο, μπορεί να εκδώσει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών- μελών στο βαθμό που αυτές έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η διάταξη του άρθρου 115 ΣΛΕΕ, μάλιστα, απαιτεί ομοφωνία στο Συμβούλιο, γεγονός το οποίο παρ' ότι δυσκολεύει ιδιαίτερα τη λήψη πρωτοβουλιών, υπογραμμίζει τη σημασία της φορολογίας για την εθνική κυριαρχία.

Είναι σαφές ότι η δυσκαμψία της συγκεκριμένης διάταξης δεν βοηθά στην επίλυση φορολογικών προβλημάτων που χρήζουν συντονισμένης αντιμετώπισης. Η λύση, όμως, δεν μπορεί να προέλθει από τη χρήση των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων με τρόπο που υπερβαίνουν το νόμιμο σκοπό τους. Το πότε συμβαίνει αυτό θα μας βοηθήσει να αντιληφθούμε η παράθεση των εννοιών της 'θετικής' και της 'αρνητικής' ολοκλήρωσης.

Συγκεκριμένα, ο όρος 'αρνητική ολοκλήρωση' αναφέρεται στην 'μετακίνηση' νομοθετικών επιλογών που αποτελούν εμπόδιο για τη μετουσίωση του ελεύθερου ανταγωνισμού. Αντίθετα, ο όρος 'θετική ολοκλήρωση' περιλαμβάνει την αντικατάσταση εθνικών κανόνων και προτύπων με πανευρωπαϊκούς κανόνες και πρότυπα. Με άλλα λόγια, η πρώτη έννοια αφορά την ερμηνεία του ήδη υπάρχοντος πρωτογενούς δικαίου της Ένωσης, ενώ η δεύτερη αφορά την υιοθέτηση νέων κανόνων.

Είναι προφανές, όμως, ότι η 'θετική ολοκλήρωση' μπορεί να επιτευχθεί μόνο μέσω της νομοθετικής οδού, η οποία εξασφαλίζει τη συμμετοχή διαφορετικών συμφερόντων στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων. Ως εκ τούτου συνάγεται ότι η χρήση του άρθρου 107(1) ΣΛΕΕ για την επίτευξη της 'θετικής ολοκλήρωσης' υπερβαίνει το νόμιμο σκοπό των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων⁹⁶.

⁹⁶ Δεδομένης της προσέγγισής της, η Επιτροπή κατηγορήθηκε ότι προχωρά σε de facto εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών- μελών. Παρά την άρνηση της κατηγορίας από πλευράς

Συνεπώς η προσέγγιση της Επιτροπής στις εξεταζόμενες υποθέσεις όχι μόνο ανατρέπει το διαχωρισμό των αποκλειστικών αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κρατών- μελών, αλλά και το διαχωρισμό αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφορετικών οργάνων της Ένωσης, δηλαδή του Συμβουλίου και της Επιτροπής.

Η. Συμπεράσματα

Η παρούσα εργασία προσπάθησε να παρακολουθήσει την πορεία των Tax Rulings, ενόψει των σημαντικών εξελίξεων που έχουν λάβει χώρα σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης κυρίως από το 2013 και μετά.

Εξετάζοντας τον ορισμό και τους σκοπούς χορήγησης των φορολογικών αποφάσεων τέτοιου τύπου, αναδείχθηκε η θεμελιώδης επιδίωξη κάθε φορολογουμένου για ασφάλεια δικαίου σε αυτό τον ευαίσθητο τομέα. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δεν θα μπορούσαν, ασφαλώς, να αποτελούν εξαίρεση.

Η εκ των προτέρων γνώση του τρόπου υπολογισμού της φορολογικής επιβάρυνσης, μέσω της υπαγωγής των πραγματικών δεδομένων μιας επιχείρησης στους γενικούς φορολογικούς κανόνες, αποτελεί ενδεδειγμένη λύση και καθοριστικό παράγοντα οικονομικής ανάπτυξης.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την επίτευξη αυτού του στόχου είναι η διαφάνεια. Όπως, όμως, κατέστη φανερό από την παρακολούθηση των τακτικών των φορολογικών διοικήσεων, η διαφάνεια κατά την έκδοση των Tax Rulings μόνο δεδομένη δεν ήταν. Η μετατροπή, συνεπώς, αυτού που θα έπρεπε να είναι δεδομένο σε ζητούμενο, δημιούργησε εύλογες αμφιβολίες για το σκοπό που τελικά εξυπηρετούσαν οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις.

Επίκεντρο του ενδιαφέροντος της παρούσας εργασίας αποτέλεσαν οι συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικών συναλλαγών (advance pricing agreements- APAs), με δεδομένο ότι συνιστούν το αντικείμενο της πλειοψηφίας των ελέγχων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Για τον σκοπό αυτό, παρατέθηκε η εξειδικευμένη συμβολή

της, όμως, είναι προφανές ότι κατά τον έλεγχο για την ύπαρξη κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή έχει έναν πολύ ισχυρό θεσμικό ρόλο. Έχει την ευκαιρία να συμμετέχει σε άτυπες συζητήσεις με τις εθνικές αρχές, οι οποίες μπορούν να έχουν εκτεταμένες συνέπειες, καθιστώντας την κατ' αποτέλεσμα εμπλεκόμενη στις πολιτικές αποφάσεις των κρατών- μελών. Αυτό γίνεται φανερό παρακολουθώντας τις εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στα ελεγχόμενα κράτη. Πρώτα απ' όλα, η Ιρλανδία προχώρησε στην ενσωμάτωση της αρχής των ίσων αποστάσεων στο εθνικό της δίκαιο. Μεταβολές παρατηρήθηκαν, όμως, και στο Λουξεμβούργο και την Ολλανδία. Με αφορμή τον έλεγχο για την υπόθεση McDonald's, το Λουξεμβούργο τροποποίησε τον κώδικα φορολογίας του, προκειμένου να αποφευχθούν παρόμοιες τακτικές διπλής μη φορολόγησης στο μέλλον. Μεταξύ των διατάξεων του σχεδίου νόμου που παρουσίασε, προβλέπεται και η ενίσχυση των προϋποθέσεων για τον καθορισμό της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τη λουξεμβουργιανή φορολογική νομοθεσία. Με τη σειρά της η Ολλανδία, στο πλαίσιο της εκκίνησης από την Επιτροπή διεξοδικής έρευνας σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της Nike, ανακοίνωσε σχέδια για ευρεία μεταρρύθμιση που θα καθιστά αυστηρότερες τις απαιτήσεις φορολογικών αποφάσεων σχετικά με τις διεθνείς δομές. Εξέφρασε, παράλληλα, τη βούληση να εισάγει παρακράτηση φόρου στην πηγή για τις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες που βρίσκονται σε φορολογικούς παραδείσους.

του ΟΟΣΑ επί του ζητήματος των ενδοομιλικών συναλλαγών, με την ανάλυση της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm's length principle).

Επιδιώχθηκε η ανάδειξη της προσέγγισης της Επιτροπής κατά τις έρευνες και τις αποφάσεις της στις επιμέρους υποθέσεις. Η καινοφανής ερμηνεία που έδωσε στην αρχή των ίσων αποστάσεων ανάγκασε σε λεπτομερή εξέταση του σκεπτικού της.

Παρά το γεγονός ότι το Γενικό Δικαστήριο επικύρωσε τις μεθοδολογικές ερμηνείες της Επιτροπής, η προσέγγισή της παραμένει επιδεκτική κριτικής. Θα αναμείνουμε τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να αξιολογηθεί τελικά η νομική θεμελίωση των επιλογών της Επιτροπής. Σε περίπτωση, πάντως, που περάσει με επιτυχία και τον έλεγχο του ΔΕΕ, θα παρατηρηθεί κατ' αποτέλεσμα μια εκούσια προσέγγιση των νόμων των κρατών- μελών στην περιοχή της εταιρικής φορολογίας. Πρόκειται για ένα σκοπό τον οποίο η Επιτροπή έχει επιδιώξει με ιδιαίτερο ζήλο την τελευταία δεκαετία, βρίσκοντας μέχρι στιγμής εμπόδιο την έλλειψη πολιτικής βούλησης, που αποκλείει την επίτευξη ομοφωνίας⁹⁷.

Υπό την έννοια αυτή, οι πρωτοβουλίες ελέγχου της Επιτροπής επί των εθνικών πρακτικών Tax Rulings θα πρέπει μάλλον να γίνουν αντιληπτές ως μια ώθηση για τη δημιουργία μιας δημοσιονομικής Ένωσης. Ανεξάρτητα, όμως, εάν αυτό το βήμα κρίνεται απαραίτητο για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, δεν μπορεί παρά να προκαλεί προβληματισμό η καταφυγή σε έμμεσες λύσεις, που δεν προκύπτουν από το περιεχόμενο των Συνθηκών.

Στην αξιοσημείωτη προσπάθειά της να επιτύχει τη δίκαιη φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων, υπάρχουν ενδείξεις ότι η Επιτροπή είναι διατεθειμένη να χρησιμοποιήσει «όπλα» που μέχρι σήμερα βρίσκονται σε αχρησία⁹⁸.

Ολοκληρώνοντας την αποτίμηση της εργασίας, μπορεί να ειπωθεί ότι οι εξονυχιστικοί έλεγχοι της Επιτροπής φαίνεται να μειώνουν την πρακτική αξία των Tax Rulings. Οι παραλήπτες των φορολογικών αυτών αποφάσεων δικαιολογημένα

⁹⁷ Η πρόταση της Επιτροπής για κοινή εταιρική φορολογική βάση, μέσω της οποίας θα καθοριστεί ένα ενιαίο σύνολο κανόνων για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών στην Ε.Ε., αποσκοπεί στην κατανομή με αναλογία των φορολογητέων κερδών μεταξύ των κρατών- μελών στο μέρος που δημιουργείται η αξία, ώστε να αποκλεισθούν ουσιαστικά οι κανονιστικές αναντιστοιχίες που φέρεται να εκμεταλλεύονται οι αρχές των κρατών στα επίμαχα Tax Rulings. Η απαίτηση, όμως, για ομοφωνία μεταξύ των κρατών- μελών προκειμένου να υιοθετηθεί, δεδομένου ότι αφορά τον τομέα της άμεσης φορολογίας, αποτελεί μέχρι σήμερα ανυπέρβλητο εμπόδιο.

⁹⁸ Ερμηνεύοντας την αντίδραση της αντιπροέδρου της Επιτροπής Vestager μετά την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου για την υπόθεση Apple, σύμφωνα με την οποία «η επιβολή της νομοθεσίας περί κρατικών ενισχύσεων πρέπει να συμβαδίζει με μια αλλαγή στις φιλοσοφίες των εταιριών και τη σωστή νομοθεσία ώστε να αντιμετωπιστούν τα κενά και να διασφαλιστεί η διαφάνεια», ο Dimitrios Kyriazis στο άρθρο 'Apple: One Case to Rule Them All', 16.07.2020, σχολιάζει ότι 'η «σωστή νομοθεσία» είναι πολύ πιθανό να αναφέρεται στο άρθρο 116 ΣΛΕΕ, το οποίο δεν έχει τότε μέχρι σήμερα χρησιμοποιηθεί ως νομική βάση παράγωγου δικαίου. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι όταν υπάρχει στρέβλωση στις «συνθήκες του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά και [...] η συνιστάμενη στρέβλωση πρέπει να εξαλειφθεί», η Ένωση μπορεί να υιοθετήσει νομοθεσία επί τη βάση ειδικής πλειοψηφίας, παρακάμπτοντας με τον τρόπο αυτό την ομοφωνία που απαιτείται σε φορολογικά ζητήματα'.

αισθάνονται ότι προστατεύονται λιγότερο απ' ό,τι θεωρούσαν. Το γεγονός αυτό οφείλεται και στις αμφισβητήσιμες νομικές ερμηνείες της Επιτροπής. Για το λόγο αυτό αναμένεται η κρίση του ΔΕΕ επί των επίμαχων νομικών ζητημάτων.

Σε κάθε περίπτωση, η απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων συνδυασμένη με την επένδυση στη διαφάνεια⁹⁹ θα αποκαταστήσει την αυθεντική λειτουργία των Tax Rulings ως εργαλείο προστασίας των συμφερόντων του φορολογουμένου, μειώνοντας δραστικά το περιθώριο κατάχρησή τους για εξυπηρέτηση αλλότριων συμφερόντων τόσο των φορολογουμένων όσο και των φορολογικών διοικήσεων.

⁹⁹ Όπως επιτυγχάνεται με την υποχρέωση ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικές αποφάσεις με διασυνοριακά αποτελέσματα, η οποία προβλέπεται στην Οδηγία που τροποποίησε την Οδηγία 2011/16/EU που αφορά την υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας. Αυτονόητο, είναι ότι σε κάθε περίπτωση ο όποιος βαθμός διαφάνειας θα πρέπει να συνοδεύεται με εγγυήσεις για τα δικαιώματα των φορολογουμένων, αφού ο σκοπός είναι να εκμεταλλευτούν οι φορολογικές διοικήσεις τα πλεονεκτήματα αυτής της πρακτικής, όχι να οδηγήσουν στην αχρησία της.

Βιβλιογραφία

- Τσουρουφλής Ανδρέας, Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010
- Lovdahl Gormsen Liza, European State Aid and Tax Rulings, Edward Elgar Publishing, 2019

Αρθρογραφία

- Δημητρίου Σπύρος, Tax rulings: Προεκτάσεις στην ελληνική πραγματικότητα, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 8-9/2018, Νομική Βιβλιοθήκη
- Σαββαΐδου/ Αθανασάκη, Tax rulings και ευρωπαϊκό πλαίσιο περί κρατικών ενισχύσεων, Περιοδικό Επιχείρηση, Τεύχος 157/2019
- Amedeo Arena, State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission' s recent decisional practice, Market and Competition Law Review, Volume 1
- Buriak Svitlana and Lazarov Ivan, Between state aid and the fundamental freedoms: The arm's length principle and EU law, Common Market Law Review 56
- Kyriazis Dimitrios, Actions for annulment in the Fiat and Starbucks cases: A first taste of what will ensue, Kluwer International Tax Blog
- Kyriazis Dimitrios, The Belgian excess profits case- A state aid anti- climax, Kluwer International Tax Blog
- Kyriazis Dimitrios, Apple: One case to rule them all, Kluwer International Tax Blog
- Kyriazis Dimitrios, From soft law to soft law through hard law: The Commission's approach to the state aid assessment of tax rulings, European State Aid Law Quarterly, 3/2016
- Lyal Richard, Transfer Pricing Rules and State Aid, Fordham International Law Journal, V
- Markus Diller and Pia Vollert, Economic Analysis of Advance Tax Rulings, arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research, No 122
- Monsenego Jerome, Fiscal state aid and tax treaty law: The puzzling decision in the McDonald's case, Kluwer International Tax Blog
- Monsenego Jerome, Some observations on Starbucks, Fiat and their potential impact on future amendments to the arm's length principle, Kluwer Tax Blog
- Monsenego Jerome, Some observations on Apple case, Kluwer International Tax Blog
- Morawski Wojciech, Will the European Union put an end to the 'golden age' of tax ruling ?, Acta Universitatis Carolinae- Iuridica 3

- Nicolaides Phaedon, Taxation of multinational companies: The Apple case- A political setback for the Commission, but a victory in principle, State Aid Uncovered
- Perez de Lamo David, A policy- oriented appeal: The Commission takes the Apple judgement to the Court of Justice, Kluwer International Tax Blog
- Wattel, “Stateless Income, State Aid and the (which?) Arm’s Length Principle, Intertax