

PROCEDIMENTOS RELATIVOS À EXECUÇÃO DA POLÍTICA DE CONCORRÊNCIA

COMISSÃO

AUXÍLIOS ESTATAIS — DINAMARCA

Auxílio estatal C 5/07 (ex N 469/05) — Flexibilização das obrigações de informação impostas às companhias marítimas sujeitas ao regime de tributação sobre a arqueação dinamarquês

Convite para apresentação de observações nos termos do n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(2007/C 135/06)

Por carta datada de 7 de Fevereiro de 2007, reproduzida na língua que faz fé nas páginas seguintes ao presente resumo, a Comissão informou o Reino da Dinamarca relativamente à sua decisão de iniciar o procedimento estabelecido no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE no que respeita ao auxílio acima referido.

As partes interessadas podem enviar as suas observações, no prazo de um mês a contar da data de publicação do presente resumo e do ofício que o acompanha, para o seguinte endereço:

Comissão Europeia
Direcção-Geral da Energia e dos Transportes
Direcção A — Unidade 4
B-1049 Bruxelas
Fax: (32-2) 296 41 04

Estas observações serão comunicadas ao Reino da Dinamarca. Qualquer interessado que apresente observações pode solicitar por escrito o tratamento confidencial da sua identidade, devendo justificar o pedido.

RESUMO

1. PROCEDIMENTO

1. Por carta datada de 13 de Setembro de 2005 ⁽¹⁾, a Dinamarca informou a Comissão de uma alteração ao regime de tributação sobre a arqueação dinamarquês. Este regime foi inicialmente autorizado através de decisão de 12 de Março de 2002 ⁽²⁾ (Processo N 563/01).
2. A alteração em causa foi registada como auxílio notificado com a referência N 469/05. A alteração notificada foi introduzida pela Lei n.º 408 de 1 de Junho de 2005.

⁽¹⁾ Registada com a referência TREN(2005) A/23228.

⁽²⁾ O texto da decisão está disponível na língua oficial no seguinte endereço Internet:

http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf.

A Comissão aprovou, através da Decisão de 1 de Dezembro 2004 (Processo N 171/04), a extensão da lista de tipos de operações auxiliares elegíveis (as estreitamente ligadas ou directamente relacionadas com o fornecimento de serviços de transportes) ao arrendamento de instalações comerciais a bordo, nomeadamente lojas ou quiosques, quer a companhias terceiras ou partes independentes da companhia marítima, quer para actividades elegíveis ou não elegíveis realizadas nestes quiosques. O texto da segunda decisão está disponível na língua oficial no seguinte endereço Internet:

http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf.

3. Por cartas de 28 de Outubro de 2005, 19 de Maio e 29 de Agosto de 2006 ⁽³⁾, a Comissão solicitou às autoridades dinamarquesas que apresentassem informações complementares, as quais foram transmitidas nas suas respostas de 22 de Novembro de 2005 e 30 de Junho de 2006 ⁽⁴⁾.

2. DESCRIÇÃO DA MEDIDA

2.1. Título

4. Flexibilização das obrigações de informação impostas às companhias marítimas sujeitas ao regime de tributação sobre a arqueação dinamarquês

2.2. Descrição das medidas notificadas

5. A Lei Nb 408, de 1 de Junho de 2005, exonera as companhias marítimas dinamarquesas tributadas no âmbito do imposto sobre a arqueação dinamarquês ⁽⁵⁾ da sua obrigação de fornecer às autoridades fiscais as informações necessárias sobre as suas transacções financeiras com as companhias estrangeiras que pertençam ao mesmo grupo.
6. Neste caso, a verificação das transacções comerciais entre duas companhias que pertencem ao mesmo grupo é feita com base no princípio de plena concorrência (arm's length principle). Este princípio consiste em verificar que os preços das transacções entre sucursais que pertencem a um mesmo grupo de companhias são coerentes com os preços do mercado. Esta verificação é obrigatória em virtude dos seguintes elementos:
 - as orientações em matéria de preços de transferência que os países da OCDE são convidados a aplicar para evitar a evasão fiscal através de transacções comerciais efectuadas entre sucursais de um mesmo grupo e tributáveis em dois países diferentes ⁽⁶⁾;
 - uma das medidas de delimitação (ring-fencing) ⁽⁷⁾ que acompanham o regime. A medida de delimitação em causa é especificada na secção 2.11.1 da decisão acima mencionada de 12 de Março de 2002, sob o título «princípio de plena concorrência», e consiste na verificação das transacções comerciais das companhias sujeitas ao regime de tributação sobre a arqueação e as suas sucursais.
7. A obrigação de informação mencionada no ponto 4, e da qual as companhias marítimas dinamarquesas tributadas no âmbito do regime de tributação sobre a arqueação seriam exoneradas se as medidas notificadas fossem aplicadas, não é unicamente específica das companhias sujeitas a esse imposto. Esta obrigação visa, no quadro de um regime fiscal, permitir às autoridades fiscais controlar, no caso de duas companhias do mesmo grupo mas sujeitas a dois regimes diferentes de imposto sobre as sociedades, que uma das companhias não se serve dos preços de transferência para transferir a maior parte dos seus lucros para a outra companhia que beneficia do regime mais vantajoso. Esta informação é, por conseguinte, essencial para controlar os preços de transferência no seio de um grupo de companhias, tanto no âmbito das disciplinas dos preços de transferência (quando as transacções são transfronteiriças) como do ponto de vista da obrigação de delimitação (ring fence) (independentemente de as transacções serem ou não transfronteiriças), que é específica do regime de tributação sobre a arqueação.

⁽³⁾ Referências TREN (2005) D/122520, TREN (2006) D/209990 e D/ 217824.

⁽⁴⁾ Registadas com a referência TREN(2005) A/29975.

⁽⁵⁾ Descrito na secção 2.3..

⁽⁶⁾ As regras relativas aos preços de transferência estão normalmente previstas no código fiscal das sociedades de todos os países desenvolvidos. As Orientações relativas aos preços de transferência da OCDE para companhias multinacionais e para as administrações fiscais convidam os países da OCDE a controlar as transacções comerciais realizadas pelos componentes de companhias multinacionais com as suas sucursais estrangeiras. Estas regras podem ser igualmente obrigatórias nos acordos bilaterais de cooperação fiscal. As regras relativas aos preços de transferência consistem em verificar a coerência dos preços das transacções realizadas entre duas companhias associadas, na acepção das orientações da OCDE acima mencionadas. As autoridades fiscais têm a possibilidade de fixar tais preços a níveis mais conformes com os preços do mercado se suspeitarem evasão fiscal, bem como de recalcular os benefícios da sociedade em causa.

⁽⁷⁾ A Comissão solicitou a inclusão deste tipo de medidas em todos os regimes aprovados nos últimos cinco anos.

8. No entender das autoridades dinamarquesas, quando uma destas duas companhias for uma companhia de transporte marítimo tributada no âmbito do regime de tributação sobre a arqueação e a segunda for uma sucursal implantada no estrangeiro (companhia-irmã, filial ou companhia-mãe), a companhia dinamarquesa não tem qualquer interesse em exportar os seus lucros para as suas filiais estrangeiras através da manipulação dos preços de transferência. Por conseguinte, quando uma das duas filiais for tributada na Dinamarca no âmbito do imposto sobre a arqueação e a outra for tributada noutro país, o controlo, pelas autoridades fiscais dinamarquesas, de eventuais abusos através dos preços de transferência não serve, segundo as autoridades dinamarquesas, os interesses das finanças públicas dinamarquesas. As autoridades dinamarquesas consideram que estes controlos apenas têm interesse para os outros Estados-Membros e os países terceiros.

2.3. Descrição do regime existente

9. O regime de tributação sobre a arqueação é descrito na decisão supracitada da Comissão, de 12 de Março de 2002, relativa ao auxílio estatal N 563/01, cujas principais características são a seguir indicadas.
10. O rendimento que corresponde ao conjunto das operações elegíveis e tributável no âmbito do imposto sobre a arqueação é uma soma forfetária que corresponde à soma dos montantes fixos determinados para cada navio em função da sua arqueação, independentemente do lucro real para a companhia marítima. Assim:
- | | |
|--------------------------|--|
| Até 1 000 TAL | 7 DKK (~ 0,90 EUR) por fracção de 100 TAL, por dia |
| Entre 1 001 e 10 000 TAL | 5 DKK (~ 0,70 EUR) por fracção de 100 TAL, por dia |
| Entre 10 001 e 25000 TAL | 3 DKK (~ 0,40 EUR) por fracção de 100 TAL, por dia |
| > 25 000 TAL | 2 DKK (~ 0,30 EUR) por fracção de 100 TAL, por dia |
11. O rendimento assim calculado é sujeito ao imposto à taxa normal do imposto sobre as sociedades. Para cada navio sujeito ao imposto sobre a arqueação, o rendimento tributável é calculado com base na sua arqueação líquida segundo a tabela acima indicada, por fracção de 100 toneladas líquidas (TAL) e por período de 24 horas iniciado, independentemente de o navio estar em actividade ou não.
12. Aplicado desde 1 de Janeiro de 2002, este regime está aberto aos prestadores de serviços de transporte marítimo tributáveis na Dinamarca (com um lugar de actividade fixo neste país). O regime está igualmente aberto às companhias estrangeiras que se registaram na Dinamarca por aí terem estabelecido a sua sede administrativa. Apenas os rendimentos derivados das actividades de transporte marítimo entram no regime.
13. As companhias marítimas são livres de adoptar ou não este regime. A sua decisão deve intervir o mais tardar aquando da apresentação da declaração de imposto relativa ao ano correspondente à primeira utilização do regime de tributação sobre a arqueação. A decisão de escolher ou não o regime de tributação sobre a arqueação vincula a companhia durante um período de 10 anos. Na Dinamarca, as companhias marítimas de um mesmo grupo devem escolher o mesmo regime fiscal. Quando uma companhia marítima opta por este regime, o conjunto dos respectivos navios e actividades que preenchem as condições fica também sujeito ao regime.

2.4. Duração

14. Por carta datada de 5 de Abril de 2006, as autoridades dinamarquesas assumiram o compromisso de notificar novamente, no prazo de dez anos, a medida relativa à flexibilização das obrigações de informação impostas às companhias marítimas sujeitas ao regime de tributação sobre a arqueação. A medida notificada expirará, conseqüentemente, no fim de 2015.

2.5. Orçamento

15. Esta alteração do regime não tem incidências orçamentais no regime existente. Os auxílios individuais não serão modificados pela alteração considerada.

2.6. Outros regimes de auxílios estatais aplicáveis ao transporte marítimo na Dinamarca

16. Tanto quanto a Comissão sabe, a Dinamarca apenas aplica actualmente um outro regime no âmbito do transporte marítimo, para além do imposto sobre a arqueação: trata-se da isenção, para os proprietários de navios, do pagamento do imposto sobre o rendimento e das contribuições sociais para os marítimos que trabalham a bordo de navios elegíveis ⁽⁸⁾.

2.7. Posição das autoridades dinamarquesas

17. As autoridades dinamarquesas consideram que, se uma companhia multinacional tentar evadir-se ao imposto sobre as sociedades através de transacções comerciais realizadas entre uma filial dinamarquesa sujeita ao imposto sobre a arqueação e uma das suas filiais não dinamarquesas, a evasão fiscal gerada seria prejudicial ao outro país e não à Dinamarca.
18. Não é, por conseguinte, do interesse das autoridades fiscais dinamarquesas tomar a cargo a vigilância sistemática das transacções realizadas entre as companhias sujeitas ao regime dinamarquês de tributação sobre a arqueação e as suas eventuais filiais estrangeiras, já que tal não seria fonte de rendimentos suplementares para o Tesouro público dinamarquês. É por isso que a Dinamarca propõe que as companhias sujeitas a este regime sejam dispensadas de encargos administrativos que são, em seu entender, inúteis.
19. Perante estas considerações, as autoridades dinamarquesas parecem sustentar implicitamente que a responsabilidade tarefa de controlar se uma companhia estabelecida num país estrangeiro tenta evadir impostos através de uma transferência para uma companhia situada na Dinamarca sujeita ao regime da tributação sobre a arqueação cabe às autoridades desse país estrangeiro. Esta posição implica que as autoridades fiscais deste país estrangeiro, quer se trate de um Estado-Membro ou de um país terceiro, dispõem na sua legislação fiscal de regras relativas aos preços de transferência e que estes países as aplicam eficazmente, em especial no que se refere às transacções com as companhias beneficiárias do regime de tributação sobre a arqueação na Dinamarca.

3. EXAME PRELIMINAR DA EXISTÊNCIA DE UM AUXÍLIO

20. Não faz sentido determinar se as medidas notificadas constituem por si só um auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado CE, uma vez que devem ser examinadas em relação ao regime de tributação sobre a arqueação no seu conjunto. A Comissão deve, por conseguinte, examinar o regime no seu conjunto, na forma que teria se as medidas notificadas tivessem sido executadas.
21. A Comissão considera, na presente fase do exame, que as medidas notificadas não alteram em nada o carácter de auxílio do regime de tributação sobre a arqueação.
22. A questão consiste em determinar se as medidas consideradas alterariam a avaliação levada a cabo na Decisão supracitada da Comissão, de 12 de Março de 2002, relativamente à compatibilidade geral do regime com o mercado comum.

4. DÚVIDAS QUANTO À COMPATIBILIDADE DA MEDIDA COM O MERCADO COMUM

4.1. Medida de delimitação (ring fencing) afectada pelas medidas notificadas

23. Uma das principais condições ligadas à compatibilidade dos regimes de tributação sobre a arqueação com o mercado comum é a existência de uma série de medidas de delimitação que se destinam a garantir que nenhuma actividade, para além do transporte marítimo, no Estado-Membro em questão ou em qualquer outro Estado-Membro ou país terceiro, possa beneficiar indirectamente do regime. Com efeito, de acordo com as Orientações Marítimas, a possibilidade de estabelecer um regime fiscal sobre a arqueação é perfeitamente aplicável ⁽⁹⁾ a certas actividades marítimas e, de facto, estas Orientações aplicam-se unicamente ao transporte marítimo. Se o regime, uma vez alterado, oferecer às actividades não marítimas a possibilidade de beneficiar do imposto sobre a arqueação, a sua compatibilidade é posta em causa, questão que é tratada a seguir.

⁽⁸⁾ Auxílio estatal NN 116/98, aprovado pela Decisão da Comissão de 13 de Novembro de 2002. O texto da decisão está disponível na língua oficial no endereço Internet seguinte:
http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids/transport-1998/nn116-98.pdf.

⁽⁹⁾ Comunicação da Comissão C(2004) 43 — Orientações comunitárias sobre auxílios estatais aos transportes marítimos, JO C 13 de 17.1.2004, p. 3, ver ponto 3.1. Ver também Orientações anteriores a esse respeito JO C 205 de 5.7.1997, p. 5.

24. As medidas de delimitação que acompanham o regime dinamarquês de tributação sobre a arqueação são descritas na secção 2.11 da Decisão da Comissão de 12 de Março de 2002.
25. Uma das principais medidas de delimitação consiste em controlar — com base no princípio da plena concorrência — as transacções comerciais entre as companhias sujeitas ao imposto sobre a arqueação e as suas eventuais filiais (ou a parte das companhias em causa sujeita ao imposto normal sobre as sociedades), quer estas filiais sejam companhias nacionais ou estrangeiras. É de referir que existem outros tipos de medidas de delimitação relativas à «sobrecapitalização»⁽¹⁰⁾ ou de repartição dos custos e das receitas quando uma parte de as actividades da companhia é tributada no âmbito do regime de tributação sobre a arqueação e a outra parte é sujeita ao imposto sobre sociedades ordinário.
26. Todos os regimes de tributação sobre a arqueação aprovados pela Comissão durante os cinco últimos anos⁽¹¹⁾ incluem medidas de delimitação, incluindo o referido pelas medidas notificadas, ou seja, o controlo das transacções entre as as companhias sujeitas a estes regimes e outras companhias não sujeitas aos mesmos.
27. Os regimes de tributação sobre a arqueação devem ser acompanhados por medidas de delimitação a fim de evitar efeitos indirectos em actividades económicas que não sejam o transporte marítimo. É por isso que a Comissão exige habitualmente aos Estados-Membros uma série de medidas de delimitação, tais como:
- o controlo — com base no princípio da plena concorrência — das transacções comerciais que entram no âmbito da delimitação;
 - regras que regulam a justa repartição das despesas de capital entre as actividades elegíveis e as actividades não elegíveis;
 - regras que regulam a justa afectação das receitas entre as actividades elegíveis e as actividades não elegíveis;
 - o princípio de «todas ou nenhuma» para os grupos marítimos («todas as companhias elegíveis do grupo deverão optar pelo regime de tributação sobre a arqueação se pelo menos uma companhia o fizer»).
28. Estas medidas destinam-se, entre outros aspectos, a impedir a evasão fiscal em benefício de actividades não relacionadas com o transporte marítimo. A sua aplicação é um elemento importante no exame da compatibilidade de um regime de tributação sobre a arqueação com o mercado comum. Com efeito, estas medidas permitem garantir que actividades não abrangidas pelas Orientações comunitárias sobre auxílios estatais aos transportes marítimos não beneficiam indevidamente do regime. As medidas de delimitação devem ser consideradas parte integrante do regime de tributação sobre a arqueação.
29. Em especial, a medida de delimitação baseada no princípio da plena concorrência está incluída em decisões da Comissão que aprovam os regimes de tributação sobre a arqueação (ver ponto 26), incluindo a medida aqui tratada, e garante que só as actividades de transporte marítimo realizadas por companhias tributáveis na Dinamarca podem beneficiar do regime dinamarquês de tributação sobre a arqueação.

4.2. Alteração da eficácia da medida de delimitação em causa

30. Convém recordar que as medidas de delimitação são cruciais para garantir a impermeabilidade dos regimes de tributação sobre a arqueação. A Comissão exigiu a inclusão deste tipo de medidas em todos os regimes aprovados durante os cinco últimos anos.

⁽¹⁰⁾ O princípio da «sobrecapitalização» («thick capitalization») consiste em atribuir a maior parte do capital líquido à parte da companhia sujeita ao regime do imposto sobre a arqueação e a maior parte das dívidas à outra parte da companhia, sujeita ao imposto normal sobre as sociedades, aumentando assim as despesas de capital com vista à obtenção de benefícios fiscais.

⁽¹¹⁾ Ver nomeadamente as decisões seguintes da Comissão:

- (1) Regime britânico aprovado em 2 de Agosto de 2000 (auxílio estatal N 790/99);
- (2) Regime espanhol aprovado em 27 de Fevereiro de 2002 (auxílio estatal N 736/01);
- (3) Regime dinamarquês aprovado em 12 de Março de 2002 (auxílio estatal N 563/01);
- (4) Regime finlandês aprovado em 16 de Outubro de 2002 (auxílio estatal N 195/02);
- (5) Regime irlandês aprovado em 11 de Dezembro de 2002 (auxílio estatal N 504/02);
- (6) Regime espanhol aplicável à província de Biscaia aprovado em 5 de Fevereiro de 2003 (auxílio estatal N 572/02);
- (7) Regime francês aprovado em 13 de Maio de 2003 (auxílio estatal N 737/02);
- (8) Regime belga aprovado em 19 de Março de 2003 (auxílio estatal C 20/03, ex N 433/02);
- (9) Regime italiano aprovado em 20 de Outubro de 2004 (auxílio estatal N 114/04).

31. Em especial, sem uma efectiva aplicação da medida de delimitação relativamente às transacções comerciais, outros sectores, que não o do transporte marítimo, seja no Estado-Membro em questão ou noutros países, teriam a possibilidade de evitar o imposto sobre sociedades através de transacções comerciais realizadas com uma filial tributada ao abrigo do regime de tributação sobre a arqueação no Estado-Membro em questão.
32. A Comissão compreende que as autoridades dinamarquesas tencionam continuar a controlar — em conformidade com a medida de delimitação baseada no princípio da plena concorrência — as transacções entre duas filiais, sempre que uma delas beneficie do imposto sobre a arqueação, tal como acontecia até ao momento presente, mas unicamente no caso de ambas serem tributáveis na Dinamarca.
33. Consequentemente, embora o controlo das transacções à escala infranacional com uma companhia sujeita ao imposto sobre a arqueação se mantenha sob o controlo e a responsabilidade das autoridades fiscais dinamarquesas, o controlo das transacções transfronteiriças entre uma companhia sujeita ao imposto sobre a arqueação na Dinamarca e uma filial estrangeira caberia ao país estrangeiro referido.
34. Contudo, a Comissão tem dúvidas, na presente fase da análise, sobre a questão de saber se o regime inicial de tributação sobre a arqueação, uma vez alterado pelas medidas notificadas, continuará a ser compatível com o mercado comum, já que as medidas notificadas são susceptíveis de fragilizar a medida de delimitação supracitada. Ora, esta última é essencial para a compatibilidade do regime ⁽¹²⁾.
35. A Comissão teme ainda que as medidas notificadas facilitem, noutros Estados-Membros, uma evasão fiscal levada a cabo por companhias tributáveis nestes Estados. Com efeito, as autoridades fiscais dinamarquesas teriam menos possibilidades de detectar as transacções fraudulentas entre estas companhias e uma filial que beneficie do regime de tributação sobre a arqueação na Dinamarca, caso estas autoridades deixassem de ser sistematicamente informadas sobre as transacções comerciais efectuadas entre as companhias sujeitas ao imposto sobre a arqueação e as suas filiais estrangeiras.
36. Sempre que as medidas de delimitação se revelam ineficazes ou sejam susceptíveis de o ser, a Comissão considera que o regime de tributação sobre a arqueação pode, se beneficiar actividades estranhas ao transporte marítimo, falsear as condições da concorrência, indo contra o interesse comum, e que este tipo de regime, nestas circunstâncias, é incompatível com o mercado comum.
37. No caso presente, a Comissão teme que a alteração da medida de delimitação a que a notificação se refere possa conduzir a uma situação em que as actividades tributáveis noutros países e por conseguinte, não abrangidas pelo regime de tributação sobre a arqueação na Dinamarca, beneficiem indevidamente do regime dinamarquês através de transacções que falseiam a concorrência, realizadas com filiais implantadas na Dinamarca e sujeitas ao referido regime.
38. Por conseguinte, a Comissão deseja receber as observações das partes terceiras de todos os Estados-Membros, a respeito dos pontos abaixo expostos.
39. Em primeiro lugar, seria necessário determinar a forma como a Dinamarca poderia ainda assegurar, após a aplicação das medidas notificadas, que as suas autoridades fiscais podem continuar a detectar qualquer tentativa de evasão fiscal por filiais estrangeiras de companhias marítimas que beneficiam do regime dinamarquês de tributação sobre a arqueação, e informar deste facto o país estrangeiro em causa. Em caso contrário, a Comissão interroga-se se os países estrangeiros, entre os quais os Estados-Membros (com excepção da Dinamarca), seriam responsáveis pelo controlo de todas as de transacções transfronteiriças com as sociedades sujeitas ao regime de tributação sobre a arqueação dinamarquês (a maior parte das quais está, muito provavelmente, implantada na Dinamarca).

⁽¹²⁾ Ver sobre esta questão o texto da secção 3, n.º 3, ponto 5), da Decisão da Comissão de 12 de Março de 2002: «Further, the “arm’s length principle”, the “rules on financial income/expenditure”, the “rules on thick capitalisation”, the rules concerning activities crossing the Ring-Fence and the rules governing transactions within a group of companies provide clear references as regards which activities can/cannot be considered to fall under the Tonnage Tax and thus provide clear reference for transparent accounting as required by the “guidelines”.» (Além disso, o princípio de livre concorrência, as normas em matéria de receitas/despesas financeiras, as normas relativas à sobrecapitalização, as normas aplicáveis às actividades no âmbito da delimitação e as normas que regulam as transacções dentro de um mesmo grupo de companhias fornecem referências claras sobre as actividades que podem/não podem ser consideradas como sendo abrangidas pelo regime de tributação sobre a arqueação e marcam assim, de forma clara, as linhas a seguir para a contabilidade transparente exigida pelas Orientações comunitárias).

40. Em segundo lugar, a Comissão interroga-se se é legítimo o tratamento desigual, em termos de obrigação de informação, entre os beneficiários que têm apenas filiais nacionais não elegíveis para o imposto sobre a arqueação e os beneficiários que têm apenas filiais estrangeiras. À luz da jurisprudência *Matra* ⁽¹³⁾, esta desigualdade de tratamento poderia, com efeito, constituir outro obstáculo à compatibilidade do regime.
41. Em terceiro lugar, a Comissão interroga-se se os mecanismos de cooperação entre os Estados-Membros, abaixo descritos, constituiriam uma resposta adequada para melhorar a delimitação nos regimes existentes de tributação sobre a arqueação:
- uma obrigação de assistência mútua, à luz do artigo 10.º do Tratado CE ⁽¹⁴⁾, e que ultrapasse as condições de um eventual acordo bilateral de cooperação fiscal entre Estados e as recomendações decorrentes das Orientações da OCDE, no que diz respeito às transacções transfronteiriças realizadas com uma companhia sujeita ao regime de tributação sobre a arqueação, para evitar efeitos indirectos, à escala comunitária, dos regimes de tributação sobre a arqueação nas actividades não elegíveis;
 - a obrigação, para as autoridades fiscais de um Estado-Membro que tenha instaurado um regime de tributação sobre a arqueação, de avisar sistematicamente os parceiros de um outro Estado-Membro, sempre que suspeitem da realização de transacções comerciais irregulares que prejudiquem as receitas fiscais deste outro Estado-Membro, em benefício da companhia implantada no seu solo e abrangida pelo seu regime de tributação sobre a arqueação.
42. A Comissão convida as partes terceiras de todos os Estados-Membros a comunicar as suas observações sobre o conjunto dos pontos supracitados.
43. Por esta razão, um procedimento de análise, baseado no n.º 4 do artigo 4.º do regulamento processual relativo à aplicação dos auxílios estatais ⁽¹⁵⁾, deve permitir à Comissão clarificar estas questões e os seus possíveis impactos na compatibilidade do regime, antes da tomada de decisão final relativa à compatibilidade das medidas notificadas com o mercado comum.

TEXTO DA CARTA

«1. SAGSFORLØB

1. Ved brev af 13. september 2005 ⁽¹⁶⁾ anmeldte Danmark over for Kommissionen en ændring af den danske tonnageskatteordning, der oprindeligt blev godkendt ved beslutning af 12. marts 2002 ⁽¹⁷⁾ (sag nr. N 563/01).

⁽¹³⁾ Ver o acórdão do Tribunal de 15 de Junho de 1993 no processo C-225/91, *Matra* SEU contra Comissão das Comunidades Europeias, e nomeadamente o ponto 41: «A este respeito, há que recordar que, embora o processo previsto nos artigos 92.º e 93.º deixe uma ampla margem de apreciação à Comissão e, em certas condições, ao Conselho, para julgar da compatibilidade de um regime de auxílios de Estado com as exigências do mercado comum, resulta do sistema geral do Tratado que este processo não deve nunca atingir um resultado que seja contrário às disposições específicas do Tratado (acórdão de 21 de Maio de 1980, *Comissão/Itália*, 73/79, *Recueil*, p. 1533, n. 11). O Tribunal decidiu ainda que as modalidades de um auxílio que contrariem disposições particulares do Tratado diversas das dos artigos 92.º e 93.º podem estar tão indissoluvelmente ligadas ao objecto do auxílio que não seja possível apreciá-las isoladamente (acórdão de 22 de Março de 1977, *Iannelli/Meroni*, 74/76, *Recueil*, p. 557)».

⁽¹⁴⁾ Artigo 10.º

Os Estados-Membros tomarão todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do presente Tratado ou resultantes de actos das instituições da Comunidade. Os Estados-Membros facilitarão à Comunidade o cumprimento da sua missão.

Os Estados-Membros abster-se-ão de tomar quaisquer medidas susceptíveis de pôr em perigo a realização dos objectivos do presente Tratado.

⁽¹⁵⁾ Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE. JO L 83 de 22.3.1999, p. 1.

⁽¹⁶⁾ Registeret under ref. TREN(2005) A/23228.

⁽¹⁷⁾ Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf

Kommissionen godkendte ved beslutning af 1. december 2004 (sag nr. 171/2004) en udvidelse af listen over de former for virksomhed, der kan beskattes efter tonnageskatteordningen (dvs. dem, der foregår i nær tilknytning til eller er direkte forbundet med levering af transportydelse), til at omfatte udlejning af lokaler om bord, f.eks. forretninger og kiosker, uanset om de drives af tredjemand eller af en uafhængig part i rederiet, og uanset om de pågældende aktiviteter kan være undergivet tonnageskatning eller ej. Denne beslutning findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf

2. Denne ændring blev registreret som anmeldt støtte under nr. N 469/05. Den anmeldte ændring blev indført ved lov nr. 408 af 1. juni 2005.
3. Ved breve af 28. oktober 2005, 19. maj og 29. august 2006 ⁽¹⁸⁾ anmodede Kommissionen de danske myndigheder om flere oplysninger, som de fremsendte i deres svar af 22. november 2005 og 30. juni 2006 ⁽¹⁹⁾.

2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

2.1. Betegnelse

4. Lempelse af oplysningspligten for rederier, der er omfattet af tonnageskatteordningen.

2.2. Beskrivelse af den anmeldte ændring af foranstaltningerne

5. Lov nr. 408 af 1. juni 2005 fritager danske rederier, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning ⁽²⁰⁾, fra deres pligt til at forsyne skattemyndighederne med alle nødvendige oplysninger om deres finansielle transaktioner med koncernforbundne udenlandske virksomheder.
6. I sådanne tilfælde foretages kontrollen af kommercielle transaktioner mellem to koncernforbundne virksomheder på basis af armslængdeprincippet. Dette princip består i at kontrollere, at de priser, der benyttes i forbindelse med transaktioner mellem koncernforbundne virksomheder, er i overensstemmelse med markedspriserne. Denne kontrol er påkrævet i henhold til både:
 - de regler for interne afregningspriser, som OECD-landene opfordres til anvende for at forhindre skatteunddragelse via kommercielle transaktioner mellem koncernforbundne virksomheder, der beskattes i to forskellige lande ⁽²¹⁾, og
 - en af de ring-fencing-foranstaltninger ⁽²²⁾, der er knyttet til ordningen. Den pågældende foranstaltning er beskrevet i punkt 2.11.1 i førnævnte beslutning af 12. marts 2002 under overskriften »armslængdeprincippet« og består i kontrollere kommercielle transaktioner mellem et tonnagebeskattet selskab og dets koncernforbundne selskaber.
7. Den oplysningspligt, der er nævnt i punkt 4 ovenfor, og som danske tonnagebeskattede rederier vil blive fritaget for, hvis den anmeldte foranstaltning gennemføres, er ikke kun specifik for selskaber, der er omfattet af tonnageskatteordningen. I et skattesystem tjener den til at give skattemyndighederne mulighed for at tjekke, at et af to selskaber, der tilhører samme koncern, men som henhører under to forskellige selskabsskatteordninger, ikke benytter de interne afregningspriser til at overføre hovedparten af sit overskud til det andet selskab, der beskattes efter den mest fordelagtige ordning. Disse oplysninger er derfor meget vigtige for kontrollen med de interne afregningspriser i en koncern af virksomheder under såvel reglerne for interne afregningspriser (når transaktionerne er grænseoverskridende) som ring-fencing-forpligtelsen (hvad enten transaktionerne er grænseoverskridende eller ej), som er specifik for tonnageskatteordningen.
8. De danske myndigheder mener, at når et af disse to selskaber er et dansk tonnagebeskattet rederi, og det andet selskab er et i udlandet baseret koncernforbundet selskab (søster-, datter- eller moderselskab), har dette danske selskab ingen interesse i at eksportere sit overskud til sine koncernforbundne selskaber i udlandet ved at manipulere med de interne afregningspriser. Når et af de to koncernforbundne selskaber beskattes efter den danske tonnageskatteordning, og det andet beskattes i et andet land, tjener de danske skattemyndigheders undersøgelse af eventuelle misbrug via de interne afregningspriser derfor ikke, ifølge de danske myndigheder, statskassens sag. Denne kontrol er efter de danske myndigheders opfattelse kun i andre medlemsstaters og i tredjelandes interesse.

⁽¹⁸⁾ Ref. TREN (2005) D/122520, TREN (2006) D/209990 og D/ 217824.

⁽¹⁹⁾ Registeret under ref. TREN (2005) A/29975.

⁽²⁰⁾ Beskrevet i afsnit 2.3 nedenfor.

⁽²¹⁾ Skattelovgivningen i alle udviklede lande indeholder normalt regler om interne afregningspriser. I OECD's »Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and for Tax Administrations« opfordres OECD-landene til at føre kontrol med kommercielle transaktioner mellem virksomheder tilhørende multinationale selskaber og deres udenlandske koncernbundne virksomheder. Sådanne regler kan også være påkrævet i bilaterale skattesamarbejdsaftaler. Ifølge reglerne om interne afregningspriser skal det kontrolleres, om der benyttes en korrekt prissætning ved transaktioner mellem to virksomheder, der er koncernforbundne som omhandlet i OECD-retningslinjerne. Skattemyndighederne har mulighed for at fastsætte priserne på et niveau, der er mere på linje med markedspriserne, hvis de nærer mistanke om skatteunddragelse, og de kan derefter genberegne den pågældende virksomheds overskud.

⁽²²⁾ Kommissionen har i forbindelse med godkendelsen af alle tonnageskatteordninger de sidste fem år stillet krav om sådanne ring-fencing-foranstaltninger.

2.3. Beskrivelse af den eksisterende ordning

9. Tonnageskatteordningen er beskrevet i førnævnte beslutning vedtaget af Kommissionen den 12. marts 2002 i sag nr. N 563/01. Her følger en kort beskrivelse af ordningens hovedtræk.
10. Den skattepligtige indkomst af virksomhed omfattet af tonnageskatteordningen fastsættes for hvert skib som et fast beløb i forhold til skibets tonnage uanset rederiets faktiske driftsresultat. Den beregnes således:
- | | |
|---------------------|--|
| Til og med 1 000 NT | 7 DKK (ca. 0,90 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
| 1 001-10 000 NT | 5 DKK (ca. 0,70 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
| 10 001-25 000 NT | 3 DKK (ca. 0,40 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
| Over 25 000 NT | 2 DKK (ca. 0,30 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
11. Den således beregnede skattepligtige indkomst beskattes efter den almindelige selskabsskattesats. For hvert skib, der tonnagebeskattes, beregnes den skattepligtige indkomst i forhold til skibets nettotonnage, pr. 100 nettoton (NT) og pr. påbegyndt døgn, uanset om skibet er i drift eller ej.
12. Ordningen, der har været anvendt siden 1. januar 2002, er åben for selskaber, der er skattepligtige i Danmark (dvs. som har fast driftssted i Danmark), og som leverer søtransportydelser. Ordningen kan også anvendes af udenlandske selskaber, som bliver hjemmehørende i Danmark ved flytning af ledelsens sæde til landet. Kun indkomst fra rederivirksomhed kan omfattes af ordningen.
13. Deltagelse i ordningen er frivillig. Valget skal træffes senest ved rettidig indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor tonnagebeskatning første gang vil kunne vælges. Valg eller fravalg af tonnagebeskatning er bindende for rederiet i en periode på ti år. Inden for Danmarks grænser skal koncernforbundne rederier træffe samme valg, for så vidt angår anvendelse af tonnageskatteordningen. Når tonnageskatteordningen vælges, skal samtlige skibe og andre aktiviteter, som opfylder betingelserne for tonnagebeskatning, indgå i tonnageskatteordningen.

2.4. Varighed

14. Ved brev af 5. april 2006 forpligtede de danske myndigheder sig til at genanmelde foranstaltningen vedrørende lempelse af oplysningspligten for rederier omfattet af den danske tonnageskatteordning inden for ti år. Den anmeldte foranstaltning anses derfor at udløbe ved udgangen af 2015.

2.5. Budget

15. Denne ændring af ordningen får ingen budgetmæssige følger for den eksisterende ordning. Individuelle støtteforanstaltninger vil ikke blive påvirket af den påtænkte ændring.

2.6. Andre statsstøtteordninger inden for søtransportsektoren i Danmark

16. Ud over tonnageskatteordningen anvender Danmark, så vidt Kommissionen ved, på nuværende tidspunkt kun én anden ordning til fordel for virksomheder inden for søtransportsektoren, nemlig den, der fritager rederierne for betaling af skat og socialsikringsafgifter for søfolk, der arbejder om bord på skibe, der opfylder de relevante regler ⁽²³⁾.

2.7. De danske myndigheders holdning

17. De danske myndigheder har den opfattelse, at hvis et multinationalt selskab skulle fristes til at unddrage sig selskabsskat via kommercielle transaktioner mellem et koncernforbundet dansk selskab, der er omfattet af tonnageskatteordningen, og et koncernforbundet udenlandsk selskab, vil en sådan skatteunddragelse være til skade for det andet land og ikke for Danmark.
18. Det er derfor ikke i de danske skattemyndigheders interesse at foretage en systematisk overvågning af transaktioner mellem selskaber, der er omfattet af den danske tonnageskatteordning, og deres koncernforbundne udenlandske selskaber, eftersom en sådan overvågning ikke vil resultere i ekstraindtægter for den danske statskasse. Det er grunden til, at Danmark foreslog at befri virksomheder, der er omfattet af tonnageskatteordningen, fra administrative byrder, som de set ud fra deres eget perspektiv finder unødvendige.

⁽²³⁾ Sag nr. NN 116/98, godkendt ved Kommissionens beslutning af 13. november 2002. Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:
http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids/transport-1998/nn116-98.pdf

19. De danske myndigheder synes således implicit at mene, at ansvaret for at kontrollere en mulig skatteflugt fra et selskab, der er etableret i et andet land, til et selskab i Danmark, der er omfattet af den danske tonnageskatteordning, påhviler skattemyndighederne i det andet land. Denne formodning implikerer, at det andet land, uanset om det er en medlemsstat eller et tredjeland, har regler om interne afregningspriser i sin skattelovgivning, og at skattemyndighederne i det andet land anvender reglerne på en effektiv måde, navnlig på transaktioner med selskaber, der er omfattet af tonnageskatteordningen i Danmark. Ved brev af 13. september 2005 ⁽²⁴⁾ anmeldte Danmark over for Kommissionen en ændring af den danske tonnageskatteordning. Ordningen blev oprindeligt blev godkendt ved beslutning af 12. marts 2002 ⁽²⁵⁾ (sag nr. N 563/01).
20. Denne ændring blev registreret som anmeldt støtte under nr. N 469/05. Den anmeldte ændring blev indført ved lov nr. 408 af 1. juni 2005.
21. Ved breve af 28. oktober 2005, 19. maj og 29. august 2006 ⁽²⁶⁾ anmodede Kommissionen de danske myndigheder om flere oplysninger, som de fremsendte i deres svar af 22. november 2005, 30. juni 2006 og 13. september 2006 ⁽²⁷⁾.

3. FORELØBIG VURDERING AF, OM DER OPTRÆDER STØTTE

22. I henhold til EF-traktatens artikel 87, stk. 1, er »statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne«.
23. Det giver ingen mening at undersøge, om de anmeldte foranstaltninger i sig selv udgør statsstøtte i henhold til EF-traktatens artikel 87, stk. 1, eftersom de er en del af den eksisterende tonnageskatteordning og derfor ikke kan betragtes isoleret, men må undersøges i sammenhæng med hele den tonnageskatteordning, som de medfører en ændring af. Kommissionen bør derfor undersøge hele tonnageskatteordningen i den form, den ville have haft, hvis de anmeldte foranstaltninger allerede var blevet gennemført.
24. På nuværende stadium af undersøgelsen mener Kommissionen, at den anmeldte foranstaltning ikke ændrer ved det forhold, at tonnageskatteordningen har karakter af støtte.
25. Det vigtigste spørgsmål drejer sig således om at afgøre, om de påtænkte foranstaltninger vil ændre vurderingen i Kommissionens beslutning af 12. marts 2002 med hensyn til den samlede ordnings forenelighed med fællesmarkedet.

4. TVIVL MED HENSYN TIL FORANSTALTNINGENS FORENELIGHED MED FÆLLESMARKEDET

4.1. Ring-fencing-foranstaltning berørt af de anmeldte foranstaltninger

26. En af hovedbetingelserne knyttet til erklæringen om, at tonnageskatteordningen er forenelig med fællesmarkedet, er, at der skal træffes en række ring-fencing-foranstaltninger for at sikre, at ingen andre aktiviteter end søtransport — det være sig i den pågældende medlemsstat eller i en anden medlemsstat eller et tredjeland — kan blive indirekte tilgodeset af ordningen. Retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren giver rent faktisk mulighed for at indføre en tonnageafgift ⁽²⁸⁾, men disse retningslinjer gælder kun for søtransport. Hvis tonnageskatteordningen i sin ændrede form kan resultere i, at ikke-maritime aktiviteter bliver tilgodeset af tonnageafgiften, kan der opstå tvivl med hensyn til ordningens forenelighed med fællesmarkedet, jf. beskrivelsen nedenfor.

⁽²⁴⁾ Registeret under ref. TREN(2005) A/23228.

⁽²⁵⁾ Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf

Kommissionen godkendte ved beslutning af 1. december 2004 (sag nr. 171/2004) en udvidelse af listen over de former for virksomhed, der kan beskattes efter tonnageskatteordningen (dvs. dem, der foregår i nær tilknytning til eller er direkte forbundet med levering af transportydelser), til at omfatte udlejning af lokaler om bord, f.eks. forretninger og kiosker, uanset om de drives af tredjemand eller af en uafhængig part i rederiet, og uanset om de pågældende aktiviteter kan være undergivet tonnagebeskatning eller ej. Denne beslutning findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf

⁽²⁶⁾ Ref. TREN(2005) D/122520, TREN(2006) D/209990 og D/217824.

⁽²⁷⁾ Ref. TREN(2005) A/29975 og TREN(2006) A/33708.

⁽²⁸⁾ Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EUT C 13 af 17.1.2004, s. 3), punkt 3.1. Se også de forrige retningslinjer herfor (EFT C 205 af 5.7.1997, s. 5).

27. Ring-fencing-foreanstaltningerne knyttet til den danske tonnageskatteordning er beskrevet i punkt 2.11 i Kommissionens beslutning af 12. marts 2002.
28. En af disse foranstaltninger består i, at der på basis af armslængdeprincippet skal føres kontrol med kommercielle transaktioner mellem tonnageskattede selskaber og deres eventuelle koncernforbundne selskaber (eller de af de pågældende selskaber, der selskabsbeskattes efter de normale regler), det være sig indenlandske eller udenlandske selskaber. Det er værd at erindre om, at der findes andre ring-fencing-foreanstaltninger mod »thick capitalization«⁽²⁹⁾ eller en fordeling af omkostninger og udgifter, hvor en del af rederiets virksomhed beskattes efter tonnageskatteordningen, mens resten beskattes efter de almindelige selskabsskatte regler.
29. Alle de tonnageskatteordninger, som Kommissionen har godkendt de sidste fem år⁽³⁰⁾, herunder den her omhandlede, omfatter ring-fencing-foreanstaltninger, der indebærer kontrol med transaktioner mellem tonnageskattede virksomheder og virksomheder, der beskattes efter de almindelige regler.
30. Tonnageskatteordninger skal være afskærmede for at undgå, at deres virkninger smitter af på økonomiske aktiviteter, der ikke har med søtransport at gøre. Til dette formål anmoder Kommissionen normalt medlemsstaterne om at træffe en række ring fencing-foreanstaltninger, f.eks.:
- kontrollere kommercielle transaktioner på tværs af afskærmningen på basis af på armslængde-princippet,
 - indføre regler om fair fordeling af kapitaludgifter mellem tonnageskattede aktiviteter og almindeligt beskattede aktiviteter,
 - indføre regler om fair fordeling af indtægter mellem tonnageskattede aktiviteter og almindeligt beskattede aktiviteter,
 - benytte alt-eller-intet-løsningen for rederikoncerner (alle dele af koncernen, der opfylder betingelserne for tonnageskatning, skal vælge denne ordning, når mindst en af dem opfylder betingelserne).
31. Sådanne foranstaltninger tjener til bl.a. at forhindre skatteunddragelse til fordel for aktiviteter, der ikke har forbindelse til søtransport. Gennemførelsen af disse foranstaltninger er vigtig for vurderingen af, om tonnageskatteordningen er forenelig med fællesmarkedet, da de bidrager til at sikre, at aktiviteter, der ikke er omfattet af retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren, ikke får uretmæssig fordel af ordningen. Ring-fencing-foreanstaltninger skal betragtes som en integrerende del af en tonnageskatteordning.
32. Ring-fencing-foreanstaltningen baseret på armslængdeprincippet indgår i Kommissionens beslutninger om godkendelse af tonnageskatteordninger (se punkt 26), inkl. den her omhandlede, og sikrer, at kun søtransportydelse, der leveres af selskaber, der er skattepligtige i Danmark, kan henføres under den danske tonnageskatteordning.

4.2. Ændret virkning af den pågældende ring-fencing-foreanstaltning

33. Der erindres om, at ring-fencing-foreanstaltninger er meget vigtige for at sikre, at tonnageskatteordninger er vandtætte. Kommissionen har i forbindelse med godkendelsen af alle tonnageskatteordninger de sidste fem år stillet krav om sådanne ring-fencing-foreanstaltninger.

⁽²⁹⁾ Strategien med »thick capitalization« består i at placere det meste af egenkapitalen i den tonnageskattede del af selskabet og det meste af gælden i den del af selskabet, der beskattes efter de normale regler, hvorved de fradragsberettigede renteudgifter forøges.

⁽³⁰⁾ Se navnlig Kommissionens beslutninger vedrørende:

1. den britiske ordning, der blev godkendt den 2. august 2000 (sag nr. N 790/99)
2. den spanske ordning, der blev godkendt den 27. februar 2002 (sag nr. N 736/01)
3. den danske ordning, der blev godkendt den 12. marts 2002 (sag nr. N 563/01)
4. den finske ordning, der blev godkendt den 16. oktober 2002 (sag nr. N 195/02)
5. den irske ordning, der blev godkendt den 11. december 2002 (sag nr. N 504/02)
6. den spanske ordning gældende for Biscayen-området, der blev godkendt den 5. februar 2003 (sag nr. N 572/02)
7. den franske ordning, der blev godkendt den 13. maj 2003 (sag nr. N 737/02)
8. den belgiske ordning, der blev godkendt den 19. marts 2003 (sag nr. N 433/02)
9. den italienske ordning, der blev godkendt den 20. oktober 2004 (sag nr. N 114/04).

34. Uden en effektiv gennemførelse af ring-fencing-foreanstaltningen vedrørende kommercielle transaktioner kan andre former for virksomhed end søtransport — det være sig i den pågældende medlemsstat selv eller i andre lande — nemlig får mulighed for at unddrage sig selskabsskat gennem kommercielle transaktioner med et koncernforbundet selskab, der beskattes efter tonnageskatteordningen i den pågældende medlemsstat.
35. Kommissionen har forstået det således, at de danske myndigheder fortsat agter at verificere transaktioner mellem to koncernforbundne selskaber med udgangspunkt i ring-fencing-foreanstaltningen baseret på armslængdeprincippet, når et af dem beskattes efter tonnageskatteordningen, men kun når de begge er skattepligtige i Danmark.
36. Det betyder, at verifikationen af indenlandske transaktioner med et selskab, der beskattes efter tonnageskatteordningen, vil forblive under de danske myndigheders tilsyn og ansvar, mens det andet land vil være ansvarlig for kontrollen med grænseoverskridende transaktioner mellem et tonnagebeskattet selskab i Danmark og et udenlandsk koncernforbundet selskab.
37. Imidlertid nærer Kommissionen på nuværende stadium af undersøgelsen tvivl med hensyn til, om den oprindelige tonnageskatteordning som ændret ved de anmeldte foranstaltninger fortsat vil være forenelig med fællesmarkedet, eftersom de anmeldte foranstaltninger kan svække førnævnte ring-fencing-foreanstaltning. Sidstnævnte er afgørende for ordningens forenelighed med fællesmarkedet ⁽³¹⁾.
38. Kommissionen frygter også, at de anmeldte foranstaltninger kan gøre det lettere for selskaber, der er skattepligtige i andre medlemsstater, at unddrage sig beskatning i de pågældende medlemsstater, eftersom det vil være vanskeligere for de danske skattemyndigheder at afsløre svingagtige transaktioner mellem disse selskaber og et tonnagebeskattet koncernforbundet selskab i Danmark, hvis de danske myndigheder ikke længere får regelmæssige oplysninger om transaktioner mellem danske tonnagebeskattede og deres udenlandske koncernforbundne selskaber.
39. Når ring-fencing-foreanstaltninger viser sig at være virkningsløse eller kan forventes at være virkningsløse, finder Kommissionen, at tonnageskatteordningen — ved at tilgodese anden virksomhed end søtransportvirksomhed — kan fordreje konkurrencevilkårene i et omfang, der strider mod den fælles interesse, og at en sådan ordning under de omstændigheder er uforenelig med fællesmarkedet.
40. I denne sag frygter Kommissionen, at ændringen af den ring-fencing-foreanstaltning, som anmeldelsen vedrører, vil føre til en situation, hvor virksomhed, der er skattepligtig i andre lande og således ikke omfattet af tonnageskatteordningen i Danmark, vil blive uretmæssigt tilgodeset af ordningen via en urimelig prissætning af transaktioner med koncernforbundne selskaber i Danmark, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning.
41. Hvad dette angår, ønsker Kommissionen at modtage samtlige medlemsstaters kommentarer til følgende punkter.
42. For det første er det nødvendigt at få fastslået, hvordan Danmark efter gennemførelsen af de anmeldte foranstaltninger fortsat vil kunne sikre, at landets skattemyndigheder vil være i stand til at afsløre eventuelle forsøg på skatteunddragelse begået af udenlandske selskaber, der er koncernforbundne med rederier, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning, og underrette det berørte land om dette forsøg. Hvis det ikke er tilfældet, spørger Kommissionen sig selv, om andre medlemsstater og tredjelande bør bebyrdes med at kontrollere alle grænseoverskridende transaktioner med selskaber, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning (hvoraf de fleste sandsynligvis er selskaber registreret i Danmark).

⁽³¹⁾ Se især afsnit 3.3.5 i Kommissionens beslutning af 12. marts 2002: »Desuden fremgår det klart af arms længde -princippet, bestemmelserne om finansielle indtægter og udgifter, bestemmelserne om værn mod overkapitalisering, bestemmelserne om aktiviteter, der går på tværs af afgrænsningen, og bestemmelserne om transaktioner, der udføres af koncernforbundne selskaber, hvilke aktiviteter der kan blive omfattet af tonnageskatteordningen, og ordningen indeholder dermed en klar reference til kravene i retningslinjerne til dokumentation og bogføring«.

43. For det andet spørger Kommissionen sig selv, om den uensartede behandling (med hensyn til oplysningspligt) af henholdsvis tonnageskattede selskaber, hvis koncernforbundne selskaber udelukkende er indenlandske selskaber, der ikke kan omfattes af tonnageskatteordningen, og tonnageskattede selskaber, hvis koncernforbundne selskaber udelukkende er udenlandske selskaber, kan betragtes som rimelig. Når henses til dommen i Matra-sagen ⁽³²⁾, kan en sådan uensartet behandling meget vel få indflydelse på ordningens forenelighed med fællesmarkedet.
44. For det tredje spørger Kommissionen sig selv, om f.eks. følgende samarbejds mekanismer aftalt mellem medlemsstater vil være bedre egnet som ring-fencing- foranstaltning i forbindelse med eksisterende tonnageskatteordninger:
- en forpligtelse til, i lyset af EF-traktatens artikel 10 ⁽³³⁾, at yde gensidig bistand, der går videre end kravene i en eventuel bilateral skattesamarbejdsaftale og videre end henstillingerne i OECD-retningslinjerne, i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner med et tonnageskattet selskab med henblik på at forhindre en spillover-effekt på Fællesskabsplan fra tonnageskatteordninger til aktiviteter, der ikke kan henføres under en sådan ordning,
 - en forpligtelse for skattemyndighederne i en medlemsstat, der har indført en tonnageskatteordning, til systematisk at underrette deres kolleger i en anden medlemsstat, hvis de får mistanke om uregelmæssige transaktioner, der er til skade for den anden medlemsstats skatteindtægter og til fordel for et tonnageskattet selskab i de to medlemsstater.

5. KONKLUSION

45. Der er med henvisning til ovenstående behov for at indlede en undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 4, stk. 4, i procedureforordningen vedrørende statsstøtte ⁽³⁴⁾, således at Kommissionen kan få afklaret disse punkter og deres mulige indflydelse på den ændrede ordnings forenelighed med fællesmarkedet, før den tager endelig stilling til, om de anmeldte foranstaltninger er forenelige med fællesmarkedet.
46. På basis af vurderingen i det foregående beslutter Kommissionen hermed at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 4, stk. 4 ⁽³⁵⁾, i ovennævnte forordning med hensyn til den foreslåede ændring.
47. I lyset af betragtningerne ovenfor anmoder Kommissionen, i overensstemmelse med artikel 6, stk. 1 ⁽³⁶⁾, i ovennævnte forordning Danmark om at fremsætte bemærkninger til ovenstående punkter og til at indsende alle sådanne oplysninger, der kan bidrage til vurderingen af de påtænkte støtteforanstaltninger senest en måned efter modtagelsen af dette brev. Den anmoder de danske myndigheder om straks at fremsende en kopi af dette brev til alle potentielle støttemodtagere.

⁽³²⁾ Se Domstolens dom af 15. juni 1993, sag 225/91, Matra mod Kommissionen, særlig præmis 41: »I denne henseende bemærkes, at selv om den i artikel 92 og 93 fastsatte procedure overlader et betydeligt skøn til Kommissionen og under visse betingelser til Rådet med henblik på vurderingen af, om en statsstøtteordning kan forenes med fællesmarkedets krav, følger det dog af traktatens almindelige opbygning, at denne procedure aldrig må føre til resultater, der er i strid med traktatens særlige bestemmelser (dom af 21.5.1980, sag 73/79, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1533, præmis 11). Domstolen har desuden fastslået, at gennemførelsesforanstaltninger til en støtte, som er i strid med andre særlige traktatbestemmelser end artikel 92 og 93, kan være så uløseligt forbundet med støttens formål, at det ikke er muligt at bedømme dem isoleret (dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli, Sml. s. 557).«

⁽³³⁾ Artikel 10

Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af denne traktat, eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner. De letter Fællesskabets gennemførelse af dets opgaver. De afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af denne traktats målsætning i fare.

⁽³⁴⁾ Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1).

⁽³⁵⁾ Konstaterer Kommissionen efter en foreløbig undersøgelse, at en anmeldt foranstaltning giver anledning til tvivl om, hvorvidt den er forenelig med fællesmarkedet, beslutter den at indlede proceduren efter traktatens artikel 93, stk. 2, i det følgende benævnt »beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure«.

⁽³⁶⁾ Beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure skal sammenfatte de relevante faktiske og retlige spørgsmål, indeholde en foreløbig vurdering fra Kommissionens side med hensyn til støttekarakteren af den påtænkte foranstaltning og anføre, om der er tvivl om, hvorvidt den er forenelig med fællesmarkedet. I beslutningen skal den pågældende medlemsstat og andre interesserede parter opfordres til at fremsætte bemærkninger inden for en nærmere fastsat frist, der normalt ikke må overstige en måned. I behørigt begrundede tilfælde kan Kommissionen forlænge denne frist.

48. Kommissionen ønsker at erindre de danske myndigheder om, at EF-traktatens artikel 88, stk. 3, har opsættende virkning. Den henleder også de danske myndigheders opmærksomhed på artikel 14 i førnævnte forordning, der foreskriver, at al ulovlig støtte kan kræves tilbagebetalt fra støttemodtagerne.
 49. Kommissionen gør Danmark opmærksom på, at den vil underrette interesserede parter ved at offentliggøre dette brev og et resumé heraf i *Den Europæiske Unions Tidende*. Den vil også underrette interesserede parter i de EFTA-lande, der har undertegnet EØS-aftalen, ved at indrykke en meddelelse i EØS-tillægget i *Den Europæiske Unions Tidende* og underrette EFTA-Tilsynsmyndigheden ved at fremsende en kopi af dette brev. Alle interesserede parter vil blive opfordret til at fremsætte deres bemærkninger senest en måned efter offentliggørelsen af dette brev.»
-