

## PROCEDURY ZWIĄZANE Z REALIZACJĄ POLITYKI KONKURENCJI

## KOMISJA

## POMOC PAŃSTWA — DANIA

**Pomoc państwa nr C 5/07 (ex N 469/05) — Złagodzenie obowiązku powiadamiania nałożonego na przedsiębiorstwa żeglugi morskiej objęte duńskim systemem podatku tonażowego****Zaproszenie do zgłaszania uwag zgodnie z art. 88 ust. 2 Traktatu WE**

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2007/C 135/06)

Pismem z dnia 7 stycznia 2007 r., przedstawionym w języku oryginału na stronach następujących po niniejszym streszczeniu, Komisja powiadomiła Królestwo Danii o swojej decyzji wszczęcia postępowania określonego w art. 88 ust. 2 Traktatu WE, dotyczącego wyżej wymienionej pomocy.

Zainteresowane strony mogą zgłaszać uwagi w ciągu jednego miesiąca od daty publikacji niniejszego streszczenia i następującego po nim pisma, kierując je do Dyrekcji Generalnej ds. Energii i Transportu na następujący adres lub numer faksu:

European Commission  
Directorate-General for Energy and Transport  
Directorate A — Unit 4  
B-1049 Bruksela  
Faks: (32-2) 296 41 04

Uwagi te zostaną przekazane Królestwu Danii. Zainteresowane strony przekazujące uwagi mogą wystąpić z odpowiednio umotywowanym pisemnym wnioskiem o objęcie ich tożsamości poufnością.

## STRESZCZENIE

## 1. PROCEDURA

1. Pismem z dnia 13 września 2005 r. <sup>(1)</sup>, Dania powiadomiła Komisję o zmianie duńskiego systemu podatku tonażowego. System ten został początkowo zatwierdzony decyzją z dnia 12 marca 2002 r. <sup>(2)</sup> (sprawa N 563/01).
2. Zmiana ta została zarejestrowana jako zgłoszona pomoc pod numerem N 469/05. Zgłoszona zmiana została wprowadzona ustawą nr 408 z dnia 1 czerwca 2005 r.

<sup>(1)</sup> Zarejestrowane pod numerem TREN(2005) A/23228.

<sup>(2)</sup> Tekst decyzji dostępny jest w języku urzędowym pod następującym adresem internetowym:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2001/n563-01.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf).

Decyzją z dnia 1 grudnia 2004 r. (sprawa N 171/2004) Komisja zatwierdziła objęcie wykazem kwalifikowalnych rodzajów działalności pomocniczej (pozostających w ścisłym związku lub bezpośrednio powiązanych ze świadczeniem usług transportowych) wynajmu lokali komercyjnych, znajdujących się na pokładach, takich jak sklepy lub kioski, czy to przedsiębiorstwom trzecim, czy niezależnej części przedsiębiorstwa żeglugi morskiej, niezależnie od tego czy działalność prowadzona w takich kioskach jest kwalifikowalna, czy nie. Tekst drugiej decyzji dostępny jest w języku urzędowym pod następującym adresem internetowym:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2004/n171-04.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf).

3. W pismach z dnia 28 października 2005 r., 19 maja i 29 sierpnia 2006 r. <sup>(3)</sup>, Komisja zwróciła się do władz duńskich o przedstawienie dodatkowych informacji, które zostały przedstawione w odpowiedziach z dnia 22 listopada 2005 r. oraz 30 czerwca 2006 r. <sup>(4)</sup>.

## 2. OPIS ŚRODKA

### 2.1. Nazwa

4. Złagodzenie obowiązku powiadamiania nałożonego na przedsiębiorstwa żeglugi morskiej objęte systemem podatku tonażowego

### 2.2. Opis zgłoszonych środków

5. Ustawa Nb 408 z dnia 1 czerwca 2005 r. zwalnia duńskie przedsiębiorstwa żeglugi morskiej opodatkowane duńskim podatkiem tonażowym <sup>(5)</sup> z obowiązku dostarczania organom podatkowym wszystkich niezbędnych informacji o prowadzonych przez nie transakcjach finansowych z przedsiębiorstwami zagranicznymi należącymi do tej samej grupy.
6. W takim przypadku weryfikacja transakcji handlowych między dwoma przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy dokonywana jest zgodnie z zasadą pełnej konkurencji (*arm's length*). Zasada ta przewiduje weryfikację zgodności cen w transakcjach między przedsiębiorstwami powiązanymi należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw z cenami rynkowymi. Weryfikacji takiej wymagają zarówno:
  - zasady dotyczące cen transferowych, do których wdrażania zachęca się kraje OECD w celu zapobiegania uchylaniu się od płacenia podatków poprzez transakcje handlowe między podmiotami będącymi przedsiębiorstwami powiązanymi w tej samej grupie i podlegającymi opodatkowaniu w dwóch różnych krajach <sup>(6)</sup>; jak i
  - jeden ze środków zabezpieczających <sup>(7)</sup> przewidzianych w systemie. Przedmiotowy środek zabezpieczający określony jest w sekcji 2.11.1 wspomnianej decyzji z dnia 12 marca 2002 r. pod nagłówkiem „Zasada pełnej konkurencji” i przewiduje sprawdzanie transakcji handlowych między przedsiębiorstwami opodatkowanymi podatkiem tonażowym a ich przedsiębiorstwami powiązanymi.
7. Obowiązek powiadamiania wspomniany w pkt 4 powyżej, z którego duńskie przedsiębiorstwa żeglugi morskiej opodatkowane duńskim podatkiem tonażowym zostałyby zwolnione w razie wdrożenia zgłoszonych środków, nie dotyczy jedynie przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem tonażowym. Jego zadaniem w systemie podatkowym jest umożliwienie organom podatkowym sprawdzenia, czy jedno z dwóch przedsiębiorstw należących do tej samej grupy, ale objętych dwoma różnymi systemami opodatkowania przedsiębiorstw, nie manipuluje cenami transferowymi w celu przeniesienia większości swoich zysków do drugiego przedsiębiorstwa, podlegającego korzystniejszemu opodatkowaniu. Powiadomienia te mają zatem podstawowe znaczenie dla sprawdzania cen transferowych wewnątrz grupy przedsiębiorstw, zarówno w kontekście zasad dotyczących cen transferowych (jeżeli transakcje mają charakter transgraniczny), jak i obowiązku stosowania środków zabezpieczających (bez względu na to, czy transakcje mają charakter transgraniczny), co jest właściwe systemowi podatku tonażowego.

<sup>(3)</sup> Numery TREN (2005) D/122520, TREN (2006) D/209990 i D/ 217824.

<sup>(4)</sup> Zarejestrowane pod numerem TREN(2005) A/29975.

<sup>(5)</sup> Opisano w znajdującej się dalej sekcji 2.3.

<sup>(6)</sup> We wszystkich krajach rozwiniętych zasady dotyczące cen transferowych są zwykle określone przepisami w sprawie podatku od przedsiębiorstw. Wytyczne OECD dotyczące cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i organów podatkowych zachęcają kraje OECD do kontrolowania transakcji handlowych między podmiotami należącymi do przedsiębiorstw wielonarodowych a ich zagranicznymi przedsiębiorstwami powiązanymi. Przestrzeganie takich zasad może być także wymagane w związku z stosowaniem dwustronnych umów o współpracy podatkowej. Zasady dotyczące cen transferowych przewidują sprawdzanie prawidłowości cen w transakcjach między dwoma przedsiębiorstwami powiązanymi w rozumieniu wspomnianych powyżej wytycznych OECD. Organy podatkowe mają możliwość ustalania takich cen na poziomie bardziej zbliżonym do cen rynkowych, jeżeli władze takie podejrzewają uchylanie się od płacenia podatków oraz odpowiedniego przeliczania korzyści czerpanych przez odnośny podmiot.

<sup>(7)</sup> Komisja zażądała wprowadzenia takich środków zabezpieczających we wszystkich systemach zatwierdzonych w ciągu ostatnich pięciu lat.

8. Władze duńskie są zdania, że jeżeli jedno z dwóch przedsiębiorstw jest duńskim przedsiębiorstwem żeglugi morskiej opodatkowanym duńskim podatkiem tonażowym, a drugie jest przedsiębiorstwem powiązaniem z siedzibą za granicą (spółką-matką, córką lub siostrzaną), to duńskie przedsiębiorstwo nie jest zainteresowane przenoszeniem zysków do zagranicznych przedsiębiorstw powiązanych i manipulowaniem cenami transferowymi. Dlatego też jeżeli jedno z dwóch przedsiębiorstw powiązanych jest objęte duńskim systemem podatku tonażowego, a drugie opodatkowane jest w innym kraju, prowadzenie przez duńskie organy podatkowe weryfikacji ewentualnych nadużyć w drodze manipulacji cenami transferowymi nie leży, zdaniem władz duńskich, w interesie skarbu duńskiego. Władze duńskie uważają, że kontrole takie leżą jedynie w interesie innych państw członkowskich i państw trzecich.

### 2.3. Opis istniejącego systemu

9. System podatku tonażowego opisano we wspomnianej powyżej decyzji Komisji z dnia 12 marca 2002 r. w sprawie N 563/01. Jego główne cechy przypomniano poniżej.
10. Dochód pochodzący z wszystkich kwalifikowalnych operacji i podlegający opodatkowaniu w ramach systemu podatku tonażowego stanowi zryczałtowaną kwotę odpowiadającą sumie ustalonych kwot, obliczaną dla każdej jednostki pływającej poprzez odniesienie do jej tonażu, bez względu na faktyczny zysk wypracowany przez przedsiębiorstwo żeglugi morskiej, w następujący sposób:
- |                    |                                       |
|--------------------|---------------------------------------|
| Do 1 000 NT        | 7 DKK (~ 0,90 EUR) na 100 NT dziennie |
| 1 001 — 10 000 NT  | 5 DKK (~ 0,70 EUR) na 100 NT dziennie |
| 10 001 — 25 000 NT | 3 DKK (~ 0,40 EUR) na 100 NT dziennie |
| > 25 000 NT        | 2 DKK (~ 0,30 EUR) na 100 NT dziennie |
11. Obliczony w ten sposób dochód podlega opodatkowaniu według zwykłej stawki podatku od przedsiębiorstw. Dla każdej jednostki pływającej podlegającej opodatkowaniu podatkiem tonażowym dochód podlegający opodatkowaniu oblicza się poprzez odniesienie do tonażu netto w następujący sposób: na 100 ton netto (NT) i na każdy rozpoczęty okres 24 godzin, bez względu na to, czy dana jednostka pływająca funkcjonuje, czy nie.
12. System ten, wdrożony dnia 1 stycznia 2002 r., jest otwarty dla przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Danii (mających w Danii stałe miejsce prowadzenie działalności) i świadczących usługi transportu morskiego. System jest otwarty także dla przedsiębiorstw zagranicznych zarejestrowanych w Danii w związku z przeniesieniem tam swojej bazy administracyjnej. Systemem objęte mogą być jedynie dochody uzyskane z operacji transportu morskiego.
13. Przedsiębiorstwa żeglugi morskiej mają swobodę wyboru tego systemu lub pozostania poza nim. Wyboru należy dokonać nie później niż w terminie złożenia zeznania podatkowego za rok, w stosunku do którego podatek tonażowy ma zostać zastosowany po raz pierwszy. Decyzja o wyborze systemu podatku tonażowego lub pozostaniu poza nim jest wiążąca na okres 10 lat. W Danii przedsiębiorstwa żeglugi morskiej należące do tej samej grupy muszą dokonać takiego samego wyboru w odniesieniu do systemu podatku tonażowego. Jeżeli przedsiębiorstwo żeglugi morskiej wybiera system podatku tonażowego, to zostają nim objęte wszystkie jednostki pływające i operacje spełniające odnośne wymogi.

### 2.4. Okres obowiązywania

14. Pismem z dnia 5 kwietnia 2006 r. władze duńskie zobowiązały się do ponownego zgłoszenia, przed upływem dziesięciu lat, zgłoszonego środka dotyczącego złagodzenia obowiązku powiadamiania w stosunku do przedsiębiorstw żeglugi morskiej opodatkowanych duńskim podatkiem tonażowym. Przyjmuje się więc, że zgłoszony środek wygasa z końcem 2015 r.

### 2.5. Budżet

15. Zmiana nie wywiera wpływu budżetowego na obecny system. Przewidywana zmiana nie wpłynie na pomoc indywidualną.

## 2.6. Inne programy pomocy państwa mające zastosowanie do transportu morskiego w Danii

16. Z posiadanej przez Komisję wiedzy wynika, że oprócz systemu podatku tonażowego Dania stosuje obecnie tylko jeden inny program na korzyść przewoźników morskich: umożliwia on zwolnienie armatorów z płatności podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia społeczne marynarzy pracujących na pokładach kwalifikujących się jednostek pływających<sup>(8)</sup>.

## 2.7. Stanowisko władz duńskich

17. Władze duńskie są zdania, że gdyby przedsiębiorstwo wielonarodowe chciało uniknąć płatności podatku od przedsiębiorstw poprzez transakcje handlowe między duńskim przedsiębiorstwem powiązaniem podlegającym opodatkowaniu podatkiem tonażowym a jednym z jego nie-duńskich przedsiębiorstw powiązanych, takie uchylanie się od płacenia podatków byłoby ze szkodą dla drugiego kraju, a nie ze szkodą dla Danii.
18. Dlatego też w interesie duńskich organów podatkowych nie leży prowadzenie systematycznego nadzoru nad transakcjami między przedsiębiorstwami opodatkowanymi duńskim podatkiem tonażowym a ich ewentualnymi zagranicznymi przedsiębiorstwami powiązanimi, gdyż taki nadzór nie prowadziłby do odzyskania żadnego dodatkowego dochodu dla skarbu duńskiego. Dlatego właśnie Dania zaproponowała zwolnienie przedsiębiorstw opodatkowanych duńskim podatkiem tonażowym z obciążeń administracyjnych, które ze swojej perspektywy postrzega ona jako zbędne.
19. W świetle powyższego władze duńskie wydają się wychodzić z niewyrażonego wprost założenia, że odpowiedzialność za kontrolę ewentualnego uchylania się od płacenia podatków przez jakiegokolwiek przedsiębiorstwo z siedzibą za granicą z pomocą przedsiębiorstwa z siedzibą w Danii opodatkowanego duńskim podatkiem tonażowym spada na organy podatkowe takiego innego kraju. Założenie to implikuje, że organy podatkowe takiego innego kraju, czy to państwa członkowskiego, czy to kraju trzeciego, powinny mieć w przepisach podatkowych zasady dotyczące cen transferowych i że powinny efektywnie wdrażać takie zasady, zwłaszcza w odniesieniu do transakcji z przedsiębiorstwami objętymi duńskim systemem podatku tonażowego.

## 3. WSTĘPNA OCENA ISTNIENIA POMOCY

20. Nie ma sensu ustalenie, czy zgłoszone środki jako takie stanowią pomoc państwa w rozumieniu artykułu 87 ust. 1 Traktatu WE, gdyż należy rozpatrywać je w powiązaniu z całym systemem podatku tonażowego. Komisja powinna zatem rozpatrzyć cały system podatku tonażowego w postaci, jaką miały, gdyby zgłoszone środki zostały wdrożone.
21. Na obecnym etapie analizy Komisja uznaje, że zgłoszone środki nie zmieniają pomocowego charakteru systemu podatku tonażowego.
22. Główną kwestią jest ustalenie, czy przewidywane środki wpłynęłyby na ocenę zawartą we wspomnianej powyżej decyzji Komisji z dnia 12 marca 2002 r. dotyczącej ogólnej zgodności systemu ze wspólnym rynkiem.

## 4. WĄTPLIWOŚCI DOTYCZĄCE ZGODNOŚCI ŚRODKA ZE WSPÓLNYM RYNKIEM

### 4.1. Środek zabezpieczający, którego dotyczą zgłoszone środki

23. Jednym z głównych warunków zgodności systemu podatku tonażowego ze wspólnym rynkiem jest istnienie szeregu środków zabezpieczających, mających na celu zagwarantowanie, że pośrednich korzyści z systemu nie będą czerpały podmioty prowadzące działalność inną niż transport morski w danym państwie członkowskim, w jakimkolwiek innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim. Możliwość objęcia podatkiem tonażowym jest bowiem jasno określona w wytycznych żeglugowych<sup>(9)</sup>, mających zastosowanie do pewnych rodzajów działalności żeglugowej, stosujących się do transportu morskiego. Gdyby zmieniony system podatku tonażowego mógł potencjalnie skutkować odnośzeniem korzyści z opodatkowania podatkiem tonażowym przez podmioty prowadzące działalność inną niż żegluga morska, zgodność systemu wzbudzałaby wątpliwości, tak jak wyszczególniono to poniżej.

<sup>(8)</sup> Sprawa NN 116/98, zatwierdzona przez Komisję decyzją z dnia 13 listopada 2002 r. Tekst decyzji dostępny jest w języku urzędowym pod następującym adresem internetowym:  
[http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aid/transports-1998/nn116-98.pdf](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aid/transports-1998/nn116-98.pdf).

<sup>(9)</sup> Komunikat Komisji C(2004) 43 — Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego, Dz.U. C 13 z 17.1.2004, str. 3, patrz pkt 3.1. Patrz także poprzednie wytyczne w tej dziedzinie, Dz.U. C 205 z 5.7.1997, str. 5.

24. Środki zabezpieczające związane z duńskim systemem podatku tonażowego opisano w sekcji 2.11 wspomnianej powyżej decyzji Komisji z dnia 12 marca 2002 r.
25. Jednym z głównych środków zabezpieczających jest weryfikacja, zgodnie z zasadą pełnej konkurencji, transakcji handlowych między przedsiębiorstwami opodatkowanymi podatkiem tonażowym i ich ewentualnymi przedsiębiorstwami powiązаныmi (lub częściami tych przedsiębiorstw, opodatkowanymi zwykłym podatkiem od przedsiębiorstw), niezależnie od tego, czy takie przedsiębiorstwa powiązane są przedsiębiorstwami krajowymi, czy zagranicznymi. Warto przypomnieć, że istnieją inne rodzaje środków zabezpieczających, odnoszące się do „kapitalizacji zgrubnej” („*thick capitalisation*”),<sup>(10)</sup> czyli przenoszenia kosztów i dochodów tam, gdzie część działalności przedsiębiorstwa podlega opodatkowaniu w ramach systemu podatku tonażowego, a pozostała część zwykłemu podatkowi od przedsiębiorstw.
26. Wszystkie systemy podatku tonażowego zatwierdzone przez Komisję w ciągu ostatnich pięciu lat<sup>(11)</sup> przewidują środki zabezpieczające, w tym takie, jak zgłoszony, czyli weryfikację transakcji między podmiotami opodatkowanymi podatkiem tonażowym i podmiotami opodatkowanymi inaczej.
27. Systemy podatku tonażowego muszą być objęte środkami zabezpieczającymi, pozwalającymi unikać wywierania wpływu na rodzaje działalności gospodarczej inne niż transport morski. W tym celu Komisja wymaga zwykle od państw członkowskich szeregu środków zabezpieczających, takich jak:
- weryfikacja transakcji handlowych między wydzielonymi obszarami działalności w oparciu o zasadę pełnej konkurencji;
  - zasady uczciwego podziału kosztów nakładów kapitałowych między kwalifikowalne a niekwalifikowalne rodzaje działalności;
  - zasady uczciwego podziału dochodów między kwalifikowalne a niekwalifikowalne rodzaje działalności;
  - opcja „wszystko albo nic” dla grup żeglugi morskiej („wszystkie kwalifikowalne podmioty danej grupy wybierają podatek tonażowy, jeżeli co najmniej jeden z nich dokona takiego wyboru”).
28. Środki takie mają na celu m.in. zapobieganie uchylaniu się od płacenia podatków od działalności niezwiązanej z transportem morskim. Wdrożenie tych środków ma istotne znaczenie dla oceny zgodności systemu tonażowego ze wspólnym rynkiem, gdyż pomagają one zagwarantować, że podmioty prowadzące działalność nieobjętą wspólnotowymi zasadami w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego nie będą czerpać z takiego systemu nienależnych korzyści. Środki zabezpieczające jako takie uważa się za integralną część systemu podatku tonażowego.
29. W szczególności środek zabezpieczający odnoszący się do podatku tonażowego oparty na zasadzie pełnej konkurencji uwzględniony jest w decyzjach Komisji zatwierdzających systemy podatku tonażowego (motyw 26), w tym w decyzji, o której obecnie mowa, i gwarantuje on, że jedynie działalność w dziedzinie transportu morskiego prowadzona przez przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu w Danii może być objęta duńskim systemem podatku tonażowego.

#### 4.2. Zmiana skuteczności rozpatrywanego środka zabezpieczającego

30. Należy przypomnieć, że środki zabezpieczające mają zasadnicze znaczenie dla zapewnienia odporności systemów podatku tonażowego na nadużycia. Komisja zażądała wprowadzenia takich środków we wszystkich systemach podatku tonażowego zatwierdzonych w ciągu ostatnich pięciu lat.

<sup>(10)</sup> Strategia „kapitalizacji zgrubnej” polega na lokowaniu większej części kapitału w części przedsiębiorstwa opodatkowanej podatkiem tonażowym, a większości zadłużenia w pozostałej części przedsiębiorstwa opodatkowanej zwykłym podatkiem od przedsiębiorstw, co pozwala zwiększyć nakłady inwestycyjne do celów podatkowych.

<sup>(11)</sup> Patrz w szczególności następujące decyzje Komisji:

- (1) system brytyjski zatwierdzony dnia 2 sierpnia 2000 r. (sprawa N 790/99);
- (2) system hiszpański zatwierdzony dnia 27 lutego 2002 r. (sprawa N 736/01);
- (3) system duński zatwierdzony dnia 12 marca 2002 r. (sprawa N 563/01);
- (4) system fiński zatwierdzony dnia 16 października 2002 r. (sprawa N 195/02);
- (5) system irlandzki zatwierdzony dnia 11 grudnia 2002 r. (sprawa N 504/02);
- (6) system hiszpański mający zastosowanie do prowincji Vizcaya, zatwierdzony dnia 5 lutego 2003 r. (sprawa N 572/02);
- (7) system francuski zatwierdzony dnia 13 maja 2003 r. (sprawa N 737/02);
- (8) system belgijski zatwierdzony dnia 19 marca 2003 r. (sprawa N 433/02);
- (9) system włoski zatwierdzony dnia 20 października 2004 r. (sprawa N 114/04).

31. W szczególności bez skutecznego wdrożenia środka zabezpieczającego odnoszącego się do transakcji handlowych, sektory inne niż transport morski, czy to w danym państwie członkowskim, czy w innych krajach, mogą korzystać z możliwości uchylenia się od płacenia podatku od przedsiębiorstw poprzez transakcje handlowe z przedsiębiorstwami powiązanymi podlegającymi opodatkowaniu w ramach systemu podatku tonażowego danego państwa członkowskiego.
32. Komisja rozumie, że władze duńskie zamierzają nadal weryfikować, stosując środek zabezpieczający oparty na zasadzie pełnej konkurencji, transakcje przeprowadzane między dwoma przedsiębiorstwami powiązanymi, z których jedno opodatkowane jest podatkiem tonażowym, tak jak to miało miejsce dotychczas, ale tylko w przypadku, kiedy oba przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu w Danii.
33. W rezultacie weryfikacja transakcji wewnątrz krajowych w obrębie przedsiębiorstwa opodatkowanego podatkiem tonażowym pozostaje obowiązkiem duńskich organów podatkowych, natomiast weryfikacja transakcji transgranicznych między przedsiębiorstwem opodatkowanym podatkiem tonażowym w Danii a zagranicznym przedsiębiorstwem powiązanim jest obowiązkiem odnośnego innego kraju.
34. Na obecnym etapie analizy Komisja ma jednak wątpliwości, czy pierwotny system podatku tonażowego zmieniony zgłoszonymi środkami pozostanie zgodny ze wspólnym rynkiem, gdyż zgłoszone środki mogą mieć niekorzystny wpływ na zastosowanie wspomnianego powyżej środka zabezpieczającego. Środek ten ma zasadnicze znaczenie dla zgodności systemu <sup>(12)</sup>.
35. Komisja obawia się także, że zgłoszone środki ułatwiłyby uchylanie się od płacenia podatków w pozostałych państwach członkowskich przez przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu w takich państwach członkowskich, ponieważ prawdopodobieństwo wykrycia przez duńskie organy podatkowe oszukańczych transakcji między takimi przedsiębiorstwami a ich przedsiębiorstwami powiązanymi opodatkowanymi podatkiem tonażowym w Danii będzie mniejsze, jeżeli duńskie organy podatkowe nie będą już systematycznie informowane o transakcjach handlowych między przedsiębiorstwami opodatkowanymi duńskim podatkiem tonażowym a ich zagranicznymi przedsiębiorstwami powiązanymi.
36. Komisja uważa, że gdyby środki zabezpieczające okazały się nieefektywne lub prawdopodobne byłoby, że okażą się nieefektywne, system podatku tonażowego, przysparzając korzyści podmiotom prowadzącym działalność inną niż transport morski, może niekorzystnie wpłynąć na warunki wymiany handlowej w stopniu sprzecznym ze wspólnym interesem, i system taki, w tego rodzaju sytuacji, byłby w rezultacie niezgodny ze wspólnym rynkiem.
37. Komisja obawia się, że w przedmiotowym przypadku zmiana środka zabezpieczającego, którego dotyczy zgłoszenie, doprowadzi do sytuacji, w której podmioty podlegające opodatkowaniu w innych krajach, a zatem nieobjęte systemem podatku tonażowego w Danii, czerpać będą z niego nienależne im korzyści poprzez transakcje prowadzone po nierzetelnych cenach z przedsiębiorstwami powiązanymi mającymi siedziby w Danii i opodatkowanymi duńskim podatkiem tonażowym.
38. W związku z powyższym oraz oprócz tego Komisja pragnie zapoznać się z poglądami osób trzecich z wszystkich państw członkowskich na poniższe zagadnienia.
39. Po pierwsze należy ustalić, czy po wdrożeniu zgłoszonych środków Dania mogłaby nadal zagwarantować, że jej organy podatkowe będą w stanie wykrywać wszelkie próby uchylania się od płacenia podatków przez zagraniczne przedsiębiorstwa powiązane przedsiębiorstwem żegluga morskiej podlegającym opodatkowaniu duńskim podatkiem tonażowym i informować odnośnie inne kraje o takich próbach. Jeżeli nie, Komisja zastanawia się, czy inne kraje, w tym państwa członkowskie inne niż Dania powinny ponosić ciężar sprawdzania wszystkich transakcji transgranicznych z przedsiębiorstwami opodatkowanymi duńskim podatkiem tonażowym (z których większość to prawdopodobnie przedsiębiorstwa z siedzibą w Danii).

<sup>(12)</sup> Patrz odnośny ustęp w sekcji 3.3. decyzji Komisji z dnia 12 marca 2002 r.: „Ponadto »zasada pełnej konkurencji«, »zasady dotyczące przychodów/kosztów finansowych«, »zasady dotyczące kapitalizacji zgrubnej«, »zasady dotyczące operacji między wydzielonymi obszarami działalności oraz zasady dotyczące transakcji wewnątrz grupy przedsiębiorstw zapewniają oczywiste punkty odniesienia, pozwalające określić, które rodzaje działalności podlegają opodatkowaniu podatkiem tonażowym, a co za tym idzie oczywiste punkty odniesienia dla przejrzystej rachunkowości, której wymagają »wytyczne«.”

40. Po drugie Komisja zastanawia się, czy zasadne byłoby także nierówne traktowanie, pod względem obowiązku powiadamiania, beneficjentów mających jedynie krajowe przedsiębiorstwa powiązane niekwalifikujące się do objęcia podatkiem tonażowym i beneficjentów mających tylko zagraniczne przedsiębiorstwa powiązane. W świetle orzecznictwa w sprawie Matry <sup>(13)</sup>, takie nierówne traktowanie może bowiem wpływać także na zgodność systemu.
41. Po trzecie Komisja zastanawia się, czy mechanizmy współpracy między państwami członkowskimi, takie jak wymienione poniżej, byłyby właściwsze dla lepszego zabezpieczenia systemów podatku tonażowego przed nadużyciami:
- obowiązek wzajemnej pomocy, w świetle art. 10 Traktatu WE <sup>(14)</sup> oraz wykraczającej poza wymagania ewentualnej dwustronnej umowy o współpracy podatkowej i poza zalecenia zawarte w wytycznych OECD, w odniesieniu do transakcji transgranicznych z przedsiębiorstwem objętym podatkiem tonażowym, w celu zapobiegania wywieraniu przez systemy podatku tonażowego, w skali wspólnotowej, wpływu na niekwalifikowalne rodzaje działalności.
  - zobowiązanie organów podatkowych państw członkowskich, które ustanowiły system podatku tonażowego, do systematycznego powiadamiania swoich odpowiedników w drugim państwie członkowskim o zaistniałych podejrzeniach nieprawidłowych transakcji prowadzonych ze szkodą dla wpływów podatkowych drugiego państwa członkowskiego i na korzyść przedsiębiorstwa z siedzibą w takim państwie członkowskim i opodatkowanego tamtejszym podatkiem tonażowym.
42. Komisja pragnie zatem wezwać osoby trzecie ze wszystkich państw członkowskich do przedstawienia swoich poglądów na wszystkie wymienione powyżej zagadnienia.
43. Z tego powodu potrzebne jest postępowanie wyjaśniające na podstawie art. 4 ust. 4 rozporządzenia w sprawie pomocy państwa <sup>(15)</sup>, które pomoże Komisji wyjaśnić wspomniane kwestie oraz ich ewentualny wpływ na zgodność systemu, zanim przedstawi ona swoją ostateczną opinię dotyczącą zgodności zgłoszonych środków ze wspólnym rynkiem.

## TEKST PISMA

## „1. SAGSFORLØB

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

<sup>(13)</sup> Patrz orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Matry z dnia 15 czerwca 1993 r., sprawa C-225/91, Matra przeciwko Komisji, a w szczególności pkt 41: „41 Pod tym względem należy zaznaczyć, że o ile postępowanie określone w art. 92 i 93 pozostawia znaczną swobodę decyzyjną Komisji, a w pewnych okolicznościach także Radzie, w odniesieniu do podjęcia decyzji o zgodności systemu pomocy państwa z wymogami wspólnego rynku, to z ogólnego programu Traktatu wynika jasno, że postępowanie takie nie może nigdy przynieść wyniku sprzecznego ze szczegółowymi postanowieniami Traktatu (orzeczenie w sprawie 73/79, Komisja przeciwko Włochom [1980] Zb.Orz. 1533, ust. 11). Trybunał stwierdził także, że aspekty pomocy sprzeczne ze szczegółowymi postanowieniami Traktatu innymi niż art. 92 i 93 mogą być tak nierozdzielnie powiązane z przedmiotem pomocy, że niemożliwa jest ich osobna ocena (orzeczenie w sprawie 74/76 Iannelli przeciwko Meroniemu [1977] Zb.Orz. 557).”

<sup>(14)</sup> Artykuł 10  
Państwa członkowskie podejmują wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z niniejszego Traktatu lub z działań instytucji Wspólnoty. Ułatwiają one Wspólnocie wypełnianie jej zadań. Powstrzymują się one od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrozić urzeczywistnieniu celów niniejszego Traktatu.

<sup>(15)</sup> Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE. Dz.U. L 83 z 22.3.1999, str. 1.

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

<sup>(17)</sup> Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:  
[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2001/n563-01.pdf](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](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 <sup>(18)</sup> anmodede Kommissionen de danske myndigheder om flere oplysninger, som de fremsendte i deres svar af 22. november 2005 og 30. juni 2006 <sup>(19)</sup>.

## 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 <sup>(20)</sup>, 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 <sup>(21)</sup>, og
  - en af de ring-fencing-foranstaltninger <sup>(22)</sup>, 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.

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

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

<sup>(20)</sup> Beskrevet i afsnit 2.3 nedenfor.

<sup>(21)</sup> 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.

<sup>(22)</sup> 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 <sup>(23)</sup>.

### 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.

<sup>(23)</sup> 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](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 <sup>(24)</sup> anmeldte Danmark over for Kommissionen en ændring af den danske tonnageskatteordning. Ordningen blev oprindeligt godkendt ved beslutning af 12. marts 2002 <sup>(25)</sup> (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 <sup>(26)</sup> 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 <sup>(27)</sup>.

### 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 <sup>(28)</sup>, 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.

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

<sup>(25)</sup> Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2001/n563-01.pdf](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](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf)

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

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

<sup>(28)</sup> 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«<sup>(29)</sup> 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<sup>(30)</sup>, 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.

<sup>(29)</sup> 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.

<sup>(30)</sup> 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 <sup>(31)</sup>.
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).

<sup>(31)</sup> 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 <sup>(32)</sup>, 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 <sup>(33)</sup>, at yde gensidig bistand, der går videre end kravene i en eventuel bilateral skattesamarbejdsaftale og videre end henstillingerne i OECD-retningsslinjerne, 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 <sup>(34)</sup>, 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 <sup>(35)</sup>, i ovennævnte forordning med hensyn til den foreslåede ændring.
47. I lyset af betragtningerne ovenfor anmoder Kommissionen, i overensstemmelse med artikel 6, stk. 1 <sup>(36)</sup>, 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.

<sup>(32)</sup> 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).«

<sup>(33)</sup> 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.

<sup>(34)</sup> 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).

<sup>(35)</sup> 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«.

<sup>(36)</sup> 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.”
-