ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 16ης Οκτωβρίου 2002

σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων C 49/2001 (πρώην NN 46/2000) — Κέντρα συντονισμού — που εφάρμοσε το Λουξεμβούργο

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2002) 3740]

(Το κείμενο στη γαλλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

(2003/501/ΕΚ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 88 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τα εν λόγω άρθρα ([1]),

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

I. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

(1) Το 1997, το Συμβούλιο Ecofin εξέδωσε κώδικα δεοντολογίας για την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων προκειμένου να τεθεί τέλος στις παράνομες πρακτικές στον εν λόγω τομέα ([2]). Μετά από τη δέσμευση που ανέλαβε στο πλαίσιο του εν λόγω κώδικα, η Επιτροπή εξέδωσε το 1998 ανακοίνωση σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων ([3]) (εφεξής «η ανακοίνωση»), επιβεβαιώνοντας εκ νέου την αποφασιστικότητά της να εφαρμόσει τους εν λόγω κανόνες με αυστηρότητα και τηρώντας την αρχή της ίσης μεταχείρισης. Η παρούσα διαδικασία εντάσσεται στο εν λόγω πλαίσιο.

(2) Με επιστολή της 12ης Φεβρουαρίου 1999 (D/50716), η Επιτροπή ζήτησε από το Λουξεμβούργο πληροφορίες σχετικές με το καθεστώς του Λουξεμβούργου όσον αφορά τα κέντρα συντονισμού. Με την επιστολή της 26ης Μαρτίου 1999 (A/32604), οι αρχές του Λουξεμβούργου ενημέρωσαν την Επιτροπή ότι το εν λόγω μέτρο καταργήθηκε στις 20 Φεβρουαρίου 1996.

(3) Με την επιστολή της 25ης Απριλίου 2000 (D/51738), η Επιτροπή ζήτησε συμπληρωματικές πληροφορίες στο βαθμό που, έστω και καταργηθέν, το εν λόγω καθεστώς θα μπορούσε να έχει παράσχει αποτελέσματα ή/και να συνεχίζει να παράγει αποτελέσματα. Οι εν λόγω συμπληρωματικές πληροφορίες παρασχέθηκαν στην Επιτροπή με την επιστολή της 10ης Μαΐου 2000 (A/34012) των αρχών του Λουξεμβούργου.

(4) Με την επιστολή SG(2001) D/289761 της 11ης Ιουλίου 2001, η Επιτροπή κοινοποίησε στο Λουξεμβούργο την απόφασή της να κινήσει την επίσημη διαδικασία εξέτασης που προβλέπεται στο άρθρο 88 παράγραφος 2 της συνθήκης όσον αφορά το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα κέντρα συντονισμού. Με την επιστολή της 14ης Σεπτεμβρίου 2001 (A/37236), το Λουξεμβούργο υπέβαλε παρατηρήσεις όσον αφορά τη διαδικασία που κινήθηκε.

(5) Η απόφαση της Επιτροπής να κινήσει τη διαδικασία δημοσιεύτηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων* ([4]). Η Επιτροπή κάλεσε τους ενδιαφερομένους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους για το εν λόγω μέτρο. Τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν υπέβαλαν παρατηρήσεις στην Επιτροπή για το εν λόγω θέμα.

(6) Με επιστολή της 25ης Μαρτίου 2002 (D/51316), η Επιτροπή ζήτησε συμπληρωματικές πληροφορίες από το Λουξεμβούργο, οι οποίες διαβιβάσθηκαν με την επιστολή της 17ης Απριλίου 2002 (A/32897).

([1]) ΕΕ C 304 της 30.10.2001, σ. 10.
([2]) ΕΕ C 2 της 6.1.1998, σ. 1.
([3]) ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σ. 3.
([4]) Βλέπε υποσημείωση 1.

II. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ

(7) Το καθεστώς του κέντρου συντονισμού διέπεται από την εγκύκλιο LIR αριθ. 119 της 12ης Ιουνίου 1989 (εφεξής «εγκύκλιος 119» ή «εγκύκλιος»). Η εγκύκλιος αυτή καταργήθηκε από την εγκύκλιο LIR αριθ. 1119 της 20ής Φεβρουαρίου 1996. Το καθεστώς του κέντρου συντονισμού εγκρίθηκε συνολικά για πέντε εταιρείες εκ των οποίων οι τέσσερις είναι εν ενεργεία.

(8) Ένα κέντρο συντονισμού είναι μια εγκατεστημένη κεφαλαιουχική εταιρεία, με πολυεθνικό χαρακτήρα, η δραστηριότητα της οποίας περιορίζεται στο να παρέχει υπηρεσίες αποκλειστικά σε εταιρείες ή επιχειρήσεις ενός αλλοδαπού διεθνούς ομίλου. Ως αλλοδαπός διεθνής όμιλος ορίζεται, δυνάμει της εγκυκλίου, όμιλος εταιρειών χρηματοοικονομικά συνδεδεμένων και εγκατεστημένων σε τουλάχιστον δύο χώρες πλην του Λουξεμβούργου και των οποίων η μητρική εταιρεία δεν είναι εγκατεστημένη φορολογούμενη στο Λουξεμβούργο και υπόκειται στο εξωτερικό σε φόρο που αντιστοιχεί στο λουξεμβουργιανό φόρο εταιρειών.

(9) Το καθεστώς του κέντρου συντονισμού χορηγήθηκε με προηγούμενη διοικητική άδεια. Η άδεια περιοριζόταν κατά κανόνα σε τέσσερα έτη.

(10) Οι διοικητικές υπηρεσίες που παρέχονται από τα κέντρα συντονισμού προς όφελος αποκλειστικά των υπολοίπων εταιρειών του ομίλου είναι οι ακόλουθες:

— οι υπηρεσίες κεντρικής οργάνωσης και γραμματείας,

— η διαφήμιση,

— η εμπορική προώθηση και οι μελέτες αγοράς,

— η προμήθεια, συλλογή και επεξεργασία τεχνικών ή διοικητικών πληροφοριών,

— οι σχέσεις με τις εθνικές ή διεθνείς αρχές,

— η συγκέντρωση διοικητικών, λογιστικών και χρηματοπιστωτικών εργασιών, εργασιών πληροφορικής και νομικών συμβουλών, καθώς και αρωγής και υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τις εν λόγω δραστηριότητες.

(11) Η προαναφερθείσα εγκύκλιος διευκρινίζει ότι, όσον αφορά το φόρο εταιρειών, η παροχή υπηρεσιών μεταξύ του ομίλου πρέπει να προσφέρει το κατάλληλο εμπορικό όφελος σύμφωνα με μια συνήθη συμπεριφορά ενός διαχειριστή στις σχέσεις του με ανεξάρτητους τρίτους. Για το σκοπό αυτό τα φορολογητέα κέρδη καθορίζονται σύμφωνα με τη λεγόμενη μέθοδο του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» (cost plus). Η μέθοδος αυτή συνίσταται στην εφαρμογή ενός κατ' αποκοπή συντελεστή περιθωρίου στο σύνολο των εκπτουσών δαπανών που συνδέονται με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες στις υπόλοιπες εταιρείες του ομίλου.

(12) Ωστόσο, εάν το σύνολο των δαπανών και βαρών που πρέπει να εξεταστεί δεν υπερβαίνει τα 30 000 000 φράγκα Λουξεμβούργου (περίπου 750 000 ευρώ), το ποσό του εμπορικού οφέλους καθορίζεται κατ' αποκοπή σε 1 500 000 φράγκα Λουξεμβούργου (περίπου 37 500 ευρώ).

(13) Σε περίπτωση που το κέντρο συντονισμού ασκεί δραστηριότητες που συνδέονται με την αντιστάθμιση τιμολογίων σε πολλά νομίσματα, το εμπορικό όφελος δεν καθορίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους «συν περιθώριο κόστους», αλλά λαμβάνοντας υπόψη μια κατάλληλη αμοιβή που καταβάλλεται κατά κανόνα υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για την ανάληψη του συναλλαγματικού κινδύνου από έναν τρίτο. Το ποσό της αμοιβής πρέπει να ισούται τουλάχιστον με 1 % του συνόλου των τιμολογίων και να αντιστοιχεί στο συναλλαγματικό κίνδυνο.

(14) Η μέθοδος αυτή υπολογισμού της φορολογικής βάσης μπορεί επίσης να εφαρμοστεί στις συναλλαγές που προκύπτουν από εγκεκριμένες από την εγκύκλιο δραστηριότητες και πραγματοποιούνται με τη μεσολάβηση μόνιμης εγκατάστασης στο Λουξεμβούργο αλλοδαπού διεθνούς ομίλου ή από εγκατεστημένη εταιρεία, εκτός του κέντρου συντονισμού, που συμμετέχει σε αλλοδαπό διεθνή όμιλο.

III. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΟΔΗΓΗΣΑΝ ΣΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

(15) Η Επιτροπή, κατά την αξιολόγηση των πληροφοριών που παρασχέθηκαν από τις λουξεμβουργιανές αρχές, διερεύνησε εάν ο τρόπος υπολογισμού των συντελεστών περιθωρίου, ο αποκλεισμός ορισμένων δαπανών από τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης και η άσκηση ενδεχόμενης διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της διοίκησης μπορούσαν να παρέχουν πλεονέκτημα στα κέντρα συντονισμού. Εξέτασε επίσης εάν ένα τέτοιο πλεονέκτημα θα μπορούσε να παρέχεται από κρατικούς πόρους, εάν θα μπορούσε να πλήξει τον ανταγωνισμό και τις ανταλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και εάν θα μπορούσε να έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Τέλος, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, δεν φαινόταν να μπορεί να εφαρμοστεί καμία από τις εξαιρέσεις από τη γενική αρχή της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων. Οι αμφιβολίες αυτές οδήγησαν την Επιτροπή να κινήσει την επίσημη εξεταστική διαδικασία.

IV. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ

(16) Οι παρατηρήσεις των αρχών του Λουξεμβούργου μπορούν να συνοψιστούν ως ακολούθως.

(17) Δεδομένου ότι το καθεστώς των κέντρων συντονισμού είχε καταργηθεί, δεν παρήγε πλέον αποτελέσματα παρά μόνον έναντι των επιχειρήσεων για τις οποίες οι διατάξεις της εγκυκλίου 119 εφαρμοζόταν μέχρι τα τέλη του 2001. Οι λουξεμβουργιανές αρχές αναφέρθηκαν επίσης στο θέμα των τιμών μεταβίβασης ([5]) και υπερασπίστηκαν τη λύση που υιοθετήθηκε στο Μεγάλο Δουκάτο. Τέλος, κατά την εκτίμηση των εν λόγω αρχών το μέτρο δεν συνιστούσε ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 της συνθήκης.

Οι τιμές μεταβίβασης

(18) Οι σχέσεις που υφίστανται μεταξύ δύο επιχειρήσεων του ιδίου ομίλου επιτρέπουν (τουλάχιστον στη θεωρία) στις εν λόγω επιχειρήσεις να καθορίσουν όρους παροχής αγαθών ή υπηρεσιών μεταξύ τους που διαφέρουν από εκείνους που θα εφαρμοζόταν εάν τα δύο μέρη ενεργούσαν ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις στην ελεύθερη αγορά. Υπό τις συνθήκες αυτές οι επιχειρήσεις ενδέχεται να υποκύψουν στον πειρασμό να κατανείμουν τα οφέλη εντός του ομίλου κατά τρόπο ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι συνολικές φορολογικές επιβαρύνσεις που αναλογούν στο σύνολο του ομίλου. Στην περίπτωση των πολυεθνικών ομίλων, η κατανομή αυτή εκδηλώνεται συχνά με τη διεύρυνση της φορολογητέας βάσης σε μια χώρα και τον περιορισμό της σε μια άλλη. Το γεγονός αυτό εξηγεί τη φροντίδα των κυβερνήσεων ούτως ώστε οι τιμές μεταβίβασης εντός ενός ομίλου να προσεγγίζουν στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό τις τιμές της αγοράς.

([5]) Οι τιμές μεταβίβασης είναι εκείνες με τις οποίες μια επιχείρηση τιμολογεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες στις συνδεδεμένες με αυτήν εταιρείες.

(19) Στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ στον οποίο συμμετέχουν τα κράτη μέλη, υιοθετήθηκε η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να εξαλειφθεί η επίπτωση των ειδικών όρων στο επίπεδο των κερδών. Η αρχή αυτή, που διατυπώνεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ έχει διπλό στόχο: να καθορίσει ορθά το φόρο στην κάθε χώρα και να συμβάλει στην αποφυγή, στο μέτρο του δυνατού, της διπλής φορολογίας. Έτσι, καθιστά δυνατή την ίση μεταχείριση, στο μέτρο του δυνατού, των πολυεθνικών και των ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Μεταξύ των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης περιλαμβάνονται η μέθοδος των συγκρίσιμων τιμών στην ελεύθερη αγορά ή, εναλλακτικά, η μέθοδος του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» (καλούμενη επίσης «cost plus»).

(20) Οι αρχές του Λουξεμβούργου, αναφερόμενες στην προσπάθεια αποφυγής της φοροδιαφυγής και στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, διαπιστώνουν ότι η νομοθεσία για τις τιμές μεταβίβασης βασίστηκε στο άρθρο 164 του νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967 σχετικά με τη φορολογία του εισοδήματος. Στο πλαίσιο αυτό εκδόθηκε η εγκύκλιος 119 για να διευκολύνει τη φορολογία ενός συγκεκριμένου είδους δραστηριοτήτων. Οι διοικητικές αρχές του Λουξεμβούργου επιδιώκουν κανονικά τη σύγκριση των τιμών που ορίζονται εντός ενός ομίλου με τις τιμές που ορίζονται στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ωστόσο, ελλείψει συγκρίσιμων στοιχείων, δεν είναι πάντα δυνατή η εφαρμογή της εν λόγω προσέγγισης.

(21) Έτσι, οι διοικητικές αρχές του Λουξεμβούργου επέλεξαν στη συγκεκριμένη περίπτωση τη μέθοδο του κόστους «συν περιθώριο κέρδους», προκειμένου να καθορίσουν τις τιμές μεταβίβασης για τις παροχές υπηρεσιών εντός του ομίλου που πραγματοποιούνται από τα κέντρα συντονισμού. Εφαρμόζοντας μια ομοιόμορφη μέθοδο, όπως αυτή που προτείνει ο ΟΟΣΑ, ο ελάχιστος συντελεστής 5 % που είναι συγκρίσιμος με εκείνον που μπορεί να επιτευχθεί στην ελεύθερη αγορά κρίθηκε κανονικός για το είδος αυτό υπηρεσιών. Ωστόσο, υπήρχε πάντα η δυνατότητα εφαρμογής υψηλότερου συντελεστή, εφόσον η φορολογική διοικητική αρχή διέθετε στοιχεία από τα οποία προέκυπτε υψηλότερο περιθώριο κέρδους.

Η εγκύκλιος 119 δεν συνεπαγόταν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 της συνθήκης

Το μέτρο πρέπει να εξασφαλίζει πλεονέκτημα

(22) Στόχος του μέτρου δεν ήταν να ελαφρύνει τη φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται κανονικά στα κέντρα συντονισμού αλλά ο μοναδικός του στόχος ήταν, μέσω της εφαρμογής της μεθόδου του κόστους «συν περιθώριο κέρδους», να προσδιορίσει στον ακριβέστερο δυνατό βαθμό μια τιμή αγοράς για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εντός του ομίλου. Το Λουξεμβούργο διαπιστώνει ότι η Επιτροπή, στο σημείο 13 της ανακοίνωσης, υπογραμμίζει ότι τα μέτρα καθαρά φορολογικής φύσεως, όπως για παράδειγμα οι διατάξεις που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή της φοροδιαφυγής, δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις. Δεδομένου ότι η εγκύκλιος 119 ήταν ένα γενικό μέτρο που αποσκοπούσε στην αποφυγή της φοροδιαφυγής και στο σωστό και δίκαιο εμπορικό κέρδος για τα κέντρα συντονισμού, δεν αποτελούσε κρατική ενίσχυση.

(23) Η απαίτηση να ανήκουν τα κέντρα συντονισμού σε μεγάλο διεθνή όμιλο και ο υποχρεωτικός όρος για ελάχιστο ποσό κερδών 1 500 000 φράγκων Λουξεμβούργου (περίπου 37 500 ευρώ) επέτρεπαν να διασφαλιστεί ένας επαρκής κύκλος εργασιών στο Λουξεμβούργο. Σε αντίθετη περίπτωση, τα κέρδη θα ήταν αμελητέα από φορολογική άποψη στο βαθμό που δεν θα αιτιολογείτο η εφαρμογή της εγκυκλίου 119.

(24) Η εγκύκλιος 119 απαιτούσε ότι η μητρική εταιρεία έπρεπε να υπόκειται στο εξωτερικό σε φόρο αντίστοιχο με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων του Λουξεμβούργου. Έτσι φαίνεται να εμποδίζεται η υπερβολική μεταφορά προς το ξένο κράτος εκπιπτόντων φορολογικών βαρών. Το ξένο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρεία του κέντρου συντονισμού, θα μπορούσε, ενδεχομένως, είτε να αρνηθεί να εφαρμόσει το φορολογικό καθεστώς της οδηγίας για τις «μητρικές και θυγατρικές εταιρείες» [6] επί των κερδών που διανέμει το κέντρο συντονισμού του Λουξεμβούργου, είτε να εφαρμόσει μέτρα κατά της φοροδιαφυγής, εάν έκρινε ότι το καθεστώς φορολόγησης του Λουξεμβούργου ήταν ιδιαίτερα ευνοϊκό.

(25) Το Λουξεμβούργο επισημαίνει ότι η Επιτροπή περιορίζεται στη διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο εφαρμόζεται η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, στην επιβεβαίωση ότι ο στόχος αυτός δεν επιδιώκεται στο πλαίσιο του καθεστώτος των κέντρων συντονισμού, καθώς και στην επιβεβαίωση ότι όταν οι αρχές διαθέτουν κάποιο περιθώριο ελιγμών ενδέχεται να ευνοηθούν ορισμένες επιχειρήσεις ή όμιλοι.

(26) Οι αρχές του Λουξεμβούργου εκτιμούν ότι η Επιτροπή ασκεί κριτική σε δύο πτυχές όσον αφορά τα οφέλη που αποκομίζουν τα κέντρα συντονισμού: αφενός, στην εφαρμογή στην πράξη της μεθόδου του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» σε σχέση με τη χρήση των τιμών μεταβίβασης που καταβλήθηκαν πραγματικά και, αφετέρου, στο συνυπολογισμό στη φορολογητέα βάση των μη εκπιπτουσών δαπανών.

(27) Όσον αφορά την πρώτη πτυχή, το Λουξεμβούργο υπογραμμίζει ότι μόνο στην περίπτωση που οι τιμές μεταβίβασης που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση ήταν υψηλότερες εκείνων που προκύπτουν από την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους «συν περιθώριο κέρδους», η χρησιμοποίηση της εν λόγω μεθόδου θα παρείχε πλεονέκτημα στην επιχείρηση στην οποία θα εφαρμοζόταν χαμηλότερη βάση φορολόγησης. Οι αρχές του Λουξεμβούργου δέχονται ότι η εγκύκλιος 119 δεν περιελάμβανε σαφή αναφορά στην αρχή της σύνδεσης του φορολογικού ισολογισμού με τον εμπορικό ισολογισμό και δεν δύνανται να αποκλείσουν ότι κάποιος από τους φορολογούμενους προσπάθησε ενδεχομένως να εκμεταλλευθεί την παράλειψη αυτή για να υπερτιμολογήσει στο Λουξεμβούργο τις υπηρεσίες που παρείχε σε άλλες εταιρείες του ομίλου. Ωστόσο, το Λουξεμβούργο εκτιμά ότι οι τρίτες χώρες διέθεταν τα μέσα να επαληθεύσουν εάν είχαν πραγματοποιηθεί τέτοιες υπερτιμολογήσεις. Στην υποθετική περίπτωση που η Επιτροπή διαπιστώσει ότι η εφαρμογή της εγκυκλίου 119 σε τέτοιες περιπτώσεις είχε ως αποτέλεσμα την παροχή παράνομων κρατικών ενισχύσεων και εφόσον ζητήσει την ανάκτηση των ποσών, θα έπρεπε να προσδιοριστούν οι εν λόγω επιχειρήσεις και να πραγματοποιηθεί ατομικός υπολογισμός για την καθεμία από αυτές με βάση τις πραγματικές τιμές μεταβίβασης.

[6] Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225 της 20.8.1990, σ. 6).

(28) Το Λουξεμβούργο παρατηρεί ότι η Επιτροπή αποδέχεται τη χρήση μεθόδων, όπως η μέθοδος του κόστους συν περιθώριο κέρδους, και ότι δεν υπάρχει πλεονέκτημα όταν η χρήση των εν λόγω εναλλακτικών μεθόδων καταλήγει σε ίση ή τουλάχιστον συγκρίσιμη φορολόγηση με εκείνη που θα είχε επιβληθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρηματιών μέσω της κλασικής μεθόδου, όπου το φορολογητέο κέρδος επιτυγχάνεται από τη διαφορά μεταξύ των αποτελεσμάτων και των βαρών της επιχείρησης. Κατά την άποψη του Λουξεμβούργου, η Επιτροπή θα μπορούσε να συμπεράνει ότι υπάρχει ενδεχομένως πλεονέκτημα, όταν το αποτέλεσμα που επιτυγχάνεται εφαρμόζοντας τη μέθοδο του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» δεν είναι επαρκώς συγκρίσιμο με εκείνο που θα προέκυπτε μετά από την εφαρμογή της κλασικής μεθόδου. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν εξετάζει καθόλου το θέμα του μεγέθους του εικαζόμενου πλεονεκτήματος και το Λουξεμβούργο εκτιμά από την πλευρά του ότι η μέθοδος του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να παράσχει πλεονέκτημα τόσο σημαντικό ώστε η φορολόγηση να μην είναι πλέον συγκρίσιμη με εκείνη που θα είχε επιβληθεί μεταξύ δύο ανεξαρτήτων επιχειρηματιών μέσω της κλασικής μεθόδου.

(29) Όσον αφορά τη δεύτερη πτυχή, κατά την εκτίμηση του Λουξεμβούργου η Επιτροπή φαίνεται να προβάλει τον ισχυρισμό ότι ο μη συνυπολογισμός στη φορολογητέα βάση των μη εκπεστέων δαπανών, δυνάμει του άρθρου 28 του νόμου για το φόρο εισοδήματος, θα μπορούσε να οδηγήσει στην παροχή πλεονεκτήματος στα κέντρα συντονισμού. Ωστόσο, οι λουξεμβουργιανές αρχές εκτιμούν ότι οι εξαιρέσεις αυτές είναι δικαιολογημένες. Όσον αφορά την εξαίρεση των μερισμάτων από το φόρο εισοδήματος των εταιρειών και από το φόρο επί της περιουσίας, επισημαίνουν ότι τα μερίσματα αφαιρούνται από το λειτουργικό αποτέλεσμα και δεν είναι πραγματικές δαπάνες. Έτσι δεν τίθεται το θέμα της δυνατότητας έκπτωσής τους. Όσον αφορά τις αμοιβές διευθυντικών στελεχών και τα έξοδα παράστασης, καθώς και τις δωρεές για έργα πολιτιστικά, φιλανθρωπικά ή γενικού ενδιαφέροντος, η εξαίρεσή τους από τη βάση υπολογισμού της τιμής του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» εξηγείται από την ανάγκη αποφυγής της διπλής φορολογίας. Οι αμοιβές διευθυντικών στελεχών αφαιρούνται από τα αποθεματικά που σχηματίζονται από το καθαρό αποτέλεσμα.

(30) Πράγματι, το Λουξεμβούργο εκτιμά ότι όλες αυτές οι μη εκπίπτουσες δαπάνες έχουν ήδη προστεθεί στο φορολογικό αποτέλεσμα του κέντρου συντονισμού. Αποτελούν, με άλλα λόγια, μέρος της βάσης υπολογισμού του φόρου. Εάν είχαν συνυπολογιστεί στο πλαίσιο της βάσης υπολογισμού του κόστους «συν περιθώριο κέρδους», οι εν λόγω δαπάνες θα είχαν υποβληθεί δύο φορές σε φορολογία. Το Λουξεμβούργο παρατηρεί επίσης ότι η εγκύκλιος 119 εφαρμόζεται στο σύνολό της και πρέπει, συνεπώς, να παρουσιάζει ένα πλεονέκτημα συνολικά και να μην απομονώνεται το ένα ή το άλλο από τα στοιχεία της.

Το πλεονέκτημα πρέπει να παρέχεται μέσω κρατικών πόρων

(31) Το Λουξεμβούργο αναγνωρίζει ότι εάν παρασχέθηκε κάποιο πλεονέκτημα από την εγκύκλιο 119, αυτό έγινε μέσω κρατικών πόρων.

Το μέτρο πρέπει να είναι επιλεκτικό

(32) Όσον αφορά την εικαζόμενη επιλεκτικότητα που προκύπτει από την εφαρμογή ευνοϊκής μεταχείρισης, οι αρχές του Λουξεμβούργου επιβεβαιώνουν ότι η διοίκηση δεν διαθέτει καμία διακριτική ευχέρεια να εγκρίνει ή να απορρίψει την εφαρμογή του καθεστώτος που διέπει τα κέντρα συντονισμού. Αντίθετα, εάν μια τέτοια επιλεκτικότητα προκύπτει από εξαίρεση νομοθετικής ή διοικητικής φύσεως από τις φορολογικές διατάξεις, οι αρχές επιβεβαιώνουν ότι οι σχετικοί με τα θέματα κρατικών ενισχύσεων κανόνες δεν εφαρμόστηκαν ποτέ σε κατάσταση συγκρίσιμη με την παρούσα περίπτωση. Η Επιτροπή δεν αναφέρει κανένα προηγούμενο.

(33) Το Λουξεμβούργο σημειώνει ότι, στο σημείο 20 της ανακοίνωσης, η Επιτροπή εξηγεί ότι ενίοτε ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα περιορίζονται σε συγκεκριμένα είδη επιχειρήσεων, σε ορισμένες από τις λειτουργίες τους ή σε συγκεκριμένα είδη παραγωγής και ότι ενδέχεται να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις. Ωστόσο, το Λουξεμβούργο διαπιστώνει ότι δεν υφίσταται κανένα παράδειγμα απόφασης του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που να χαρακτηρίζει ως επιλεκτικό ένα μέτρο λόγω του ότι εφαρμοζόταν σε ορισμένα είδη επιχειρήσεων ή σε ορισμένες από τις λειτουργίες τους.

(34) Σύμφωνα με το Λουξεμβούργο, δεν πληρούται το κριτήριο του ειδικού χαρακτήρα, διότι η εγκύκλιος 119 εντάσσεται στην κανονική εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος του Λουξεμβούργου. Η εν λόγω εγκύκλιος απευθύνεται σε όλους τους διεθνείς ομίλους με τις απαιτούμενες προδιαγραφές και εντάσσεται στο πλαίσιο της καταπολέμησης των ιδιαίτερα χαμηλών τιμών μεταβίβασης. Οι μόνοι όροι που επιβάλλονται έχουν σχέση με το μέγεθος του ομίλου και τις εγκαταστάσεις του σε πολλά κράτη. Παρόμοιοι περιορισμοί είναι απαραίτητοι προκειμένου να διασφαλιστεί ο σοβαρός χαρακτήρας και ένας όγκος πράξεων η διαχείριση των οποίων γίνεται από το Λουξεμβούργο, και ο οποίος είναι επαρκής για να εμφανιστούν δυσχέρειες στον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης μεταξύ των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων. Οι αρχές του καθορισμού του φορολογητέου ποσού ενός κέντρου συντονισμού που προτείνονται στην εγκύκλιο βασίζονται στους καθορισθέντες από τον ΟΟΣΑ κανόνες για τις τιμές μεταβίβασης, οι οποίοι έχουν γενική ισχύ και εφαρμόζονται απ' όλους τους φορολογούμενους που αντιμετωπίζουν το θέμα των τιμολογήσεων εντός ενός ομίλου. Η εγκύκλιος δεν συνίσταται στην εφαρμογή ενός χαμηλότερου δείκτη φορολόγησης για τα κέντρα συντονισμού, αλλά προβλέπει τη ρύθμιση του υπολογισμού της φορολογητέας βάσης λαμβάνοντας υπόψη τον ειδικό χαρακτήρα των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Πρόκειται δηλαδή για μια καθαρά φορολογική τεχνική η οποία, σύμφωνα με την Επιτροπή δεν συνιστά κρατική ενίσχυση.

(35) Εάν, λόγω κάποιου κενού στη σύνταξη, κατέστη δυνατή η χρησιμοποίηση της εγκυκλίου για να εξασφαλιστεί χαμηλότερη φορολογία, το να θεωρηθεί ότι η εκμετάλλευση ενός κενού από κάποιον φορολογούμενο συνιστά ενίσχυση, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως καταχρηστική επέκταση της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης.

(36) Δευτερευόντως, κατά την άποψη του Λουξεμβούργου, ακόμη και στην περίπτωση που το καθεστώς των κέντρων συντονισμού θεωρηθεί από την Επιτροπή ως παρέκκλιση από το κανονικό σύστημα, αιτιολογείται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος. Οι λουξεμβουργιανές αρχές θέλησαν να συμβιβάσουν την αρχή της ασφάλειας του δικαίου με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, επέλεξαν τη μέθοδο του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» προκειμένου να δώσουν στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους ένα σημείο αναφοράς καθορίζοντας ένα ελάχιστο όριο για τη δήλωση των κερδών που έχουν εισπραχθεί στις εσωτερικές συναλλαγές.

Το μέτρο στρεβλώνει τον ανταγωνισμό και πλήττει τις ανταλλαγές μεταξύ κρατών μελών

(37) Δεδομένου ότι οι κανόνες στον τομέα των τιμών μεταβίβασης αποβλέπουν στην αποφυγή των συγκαλυμμένων μεταφορών κέρδους στο εξωτερικό με παράτυπες μεθόδους τιμολόγησης, η εγκύκλιος 119 απευθυνόταν στους διεθνείς ομίλους. Στόχος της δεν ήταν να επιτρέψει τη συνολική μείωση του φορολογητέου κέρδους εντός των διεθνών ομίλων, αλλά να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή. Κατά την άποψη του Λουξεμβούργου, λοιπόν, δεν μπορεί η εγκύκλιος να θεωρηθεί ως πλεονέκτημα για τη βελτίωση της ανταγωνιστικής θέσης των επιχειρήσεων των εν λόγω ομίλων στην κοινή αγορά.

Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

(38) Κατά την άποψη του Λουξεμβούργου, μεταξύ των φορολογουμένων στους οποίους εφαρμοζόταν η εγκύκλιος 119 υπάρχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που αντίκειται στην επιστροφή ενδεχόμενης κρατικής ενίσχυσης βασιζόμενης στην εφαρμογή της εν λόγω εγκυκλίου. Δεν υπάρχει κανένα προηγούμενο όσον αφορά την εφαρμογή των κανόνων των κρατικών ενισχύσεων στις επιλογές των μεθόδων υπολογισμού της βάσης επιβολής του φόρου. Μια τέτοια εφαρμογή θα αποτελούσε ριζοσπαστική και απρόβλεπτη επέκταση της τρέχουσας ισχύος του άρθρου 88 της συνθήκης.

(39) Εξάλλου, την περίοδο εκείνη η Επιτροπή έκρινε ότι οι φορολογικές κανονιστικές ρυθμίσεις που αφορούν τη φορολόγηση των κέντρων διοίκησης των διεθνών ομίλων που είναι εγκατεστημένοι στην Ευρώπη δεν υπαγόταν στην εφαρμογή των διατάξεων της συνθήκης σε θέματα κρατικών ενισχύσεων ([7]). Αντίστοιχα, η Επιτροπή δεν προέβαλε καμία αντίρρηση όσον αφορά τη φορολόγηση των κέντρων συντονισμού στο Βέλγιο. Συνεπώς, το Λουξεμβούργο είχε θεμιτούς λόγους να πιστεύει στη νομιμότητα της εγκυκλίου.

(40) Επιπλέον, μέχρι τη δημοσίευση της ανακοίνωσης, το 1998, η κοινοτική πολιτική σε θέματα κρατικών ενισχύσεων δεν ήταν σαφής. Η ανάκτηση θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην καλύτερη περίπτωση για τα πλεονεκτήματα που αποκτήθηκαν μετά την ημερομηνία δημοσίευσης της ανακοίνωσης.

Η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων

(41) Κατά την εκτίμηση του Λουξεμβούργου ένα αίτημα είσπραξης των εικαζομένων ενισχύσεων θα ισοδυναμούσε με αναδρομική τροποποίηση του φορολογικού καθεστώτος του κοινού δικαίου, γεγονός που αντίκειται στη θεμελιώδη συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων. Η Επιτροπή δεν δύναται λογικά να επιβάλει την είσπραξη όταν οι ενισχύσεις προκύπτουν από ένα γενικό φορολογικό καθεστώς το οποίο προσέβαλε εκ των υστέρων η Επιτροπή.

Αδυναμία ανάκτησης της εικαζόμενης ενίσχυσης

(42) Κατά την εκτίμηση του Λουξεμβούργου αποτελεί πάγια νομολογία ότι, όταν είναι πραγματικά αδύνατη η ανάκτηση μιας παράνομης ενίσχυσης, δεν μπορεί να υποχρεωθεί ένα κράτος μέλος να την ανακτήσει. Σε αυτή όμως την κατάσταση βρίσκεται το Λουξεμβούργο στην παρούσα περίπτωση. Το ποσό της ενίσχυσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί γιατί δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός των πραγματικών τιμών μεταβίβασης που θα έπρεπε να έχουν εφαρμοστεί από τα κέντρα συντονισμού, ούτε να χρησιμοποιηθεί κάποια άλλη από τις μεθόδους που περιγράφει ο ΟΟΣΑ.

V. **ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ**

(43) Η Επιτροπή, αφού εξέτασε τις παρατηρήσεις των αρχών του Λουξεμβούργου, επιβεβαιώνει την αρχική της θέση που διατυπώθηκε στην επιστολή της 11ης Ιουλίου 2001 ([8]) προς το Λουξεμβούργο σχετικά με την κίνηση της επίσημης διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 88 παράγραφος 2 της συνθήκης. Η Επιτροπή εκτιμά ότι οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν από το Λουξεμβούργο δεν μπόρεσαν να άρουν τις αμφιβολίες που είχε διατυπώσει και συνεπώς θεωρεί ότι το εξεταζόμενο φορολογικό καθεστώς συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης. Εξάλλου, θεωρεί ότι η εν λόγω ενίσχυση είναι παράνομη και ότι πρόκειται για ενίσχυση λειτουργίας που δεν μπορεί να χαρακτηριστεί συμβατή με την κοινή αγορά. Η Επιτροπή εκτιμά, ωστόσο, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση το Λουξεμβούργο και οι δικαιούχες επιχειρήσεις νομιμοποιούντο να έχουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη η οποία εμποδίζει την ανάκτηση της ενίσχυσης.

(44) Καταρχάς, η Επιτροπή μπορεί να αποδεχθεί τα σχόλια του Λουξεμβούργου όσον αφορά την προβληματική των τιμών μεταβίβασης σε ένα διεθνές πλαίσιο. Τίποτε δεν εμποδίζει τις φορολογικές διοικητικές αρχές να χρησιμοποιήσουν ένα σύστημα τιμής του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» προκειμένου να καθορίσουν τη βάση υπολογισμού του φόρου για τις υπηρεσίες που παρέχουν εντός του ομίλου τα κέντρα συντονισμού. Το σύστημα αυτό εξομοιώνεται με μέτρο φορολογικής τεχνικής όπως προβλέπει το σημείο 13 δεύτερο εδάφιο της ανακοίνωσης. Ωστόσο, ορισμένες από τις λεπτομέρειες εφαρμογής της μεθόδου στη συγκεκριμένη περίπτωση έχουν ως συνέπεια να μην μπορεί να αποκλειστεί η πιθανότητα να έχουν παρασχεθεί ενισχύσεις.

(45) Προκειμένου ένα μέτρο να χαρακτηριστεί ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης, πρέπει να πληροί σωρευτικά τα τέσσερα κριτήρια που αναπτύσσονται στη συνέχεια.

Πλεονέκτημα

(46) Κατά πρώτο λόγο, το μέτρο πρέπει να παρέχει πλεονέκτημα που ελαφρύνει τα βάρη τα οποία συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό των επιχειρήσεων. Η προσφυγή σε εναλλακτικές μεθόδους προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος προκειμένου να αποφευχθεί η πιθανότητα ορισμένες συναλλαγές να συγκαλύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ή ελευθεριότητες με μοναδικό στόχο τη φοροδιαφυγή, πρέπει κανονικά να στοχεύει σε ίση φορολόγηση με εκείνη που θα επιβαλόταν στο πλαίσιο των σχέσεων μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρηματιών μέσω της κλασικής μεθόδου όπου το φορολογητέο κέρδος προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ των αποτελεσμάτων και των βαρών της επιχείρησης. Αυτό ανταποκρίνεται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Στον τομέα των τιμών μεταβίβασης, η διεθνής αυτή αρχή περιλαμβάνεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία (και προσδιορίζεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης του 1995). Δεδομένου ότι σε μια ανάλυση απαιτείται να ληφθούν υπόψη τα γεγονότα και οι επιμέρους περιστάσεις, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν υποδεικνύουν τη χρησιμοποίηση περιοχών ασφαλείας (για παράδειγμα καθορισμένα περιθώρια).

([7]) Γραπτή ερώτηση αριθ. 1735/90, (ΕΕ C 63 της 11.3.1991, σ. 37).

([8]) Βλέπε υποσημείωση 1.

(47) Οι αρχές του Λουξεμβούργου δεν παρείχαν πληροφορίες για τον τρόπο με τον οποίο καθορίζονται στην πράξη οι συντελεστές περιθωρίου που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης των κέντρων συντονισμού σε εφαρμογή της μεθόδου του κόστους «συν περιθώριο κέρδους». Εάν η Επιτροπή μπορεί να δεχθεί το επιχείρημα ότι η διοίκηση δεν διέθετε καμία διακριτική ευχέρεια για να εγκρίνει ή να αρνηθεί την εφαρμογή του καθεστώτος των κέντρων συντονισμού, εντούτοις, από τις απαντήσεις του Λουξεμβούργου προκύπτει σαφώς ότι η διοίκηση διέθετε διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τον καθορισμό των συντελεστών περιθωρίου προς εφαρμογή. Η εγκύκλιος 119 θέσπισε ελάχιστο συντελεστή 5 %. Ωστόσο, δεν προέβλεπε ούτε τους όρους ούτε τις κατευθυντήριες γραμμές για τον προσδιορισμό του συντελεστή στην πράξη. Αντίθετα, οι αρχές του Λουξεμβούργου δήλωσαν ρητά ότι εφαρμόστηκε μόνον ο συντελεστής 5 % που προβλεπόταν από την εγκύκλιο. Η Επιτροπή συνεπέρανε λοιπόν ότι τα κέντρα συντονισμού και οι όμιλοι στους οποίους ανήκουν μπορούσαν να επωφεληθούν πλεονεκτήματος, λόγω του γεγονότος ότι στην πράξη το Λουξεμβούργο ενέκρινε συστηματικά τον ελάχιστο συντελεστή 5 % χωρίς να επαληθεύει εάν ο ελάχιστος αυτός συντελεστής αντικατόπτριζε την οικονομική πραγματικότητα των υποκείμενων παροχών υπηρεσιών. Εξάλλου, οι αρχές του Λουξεμβούργου απέφυγαν, τουλάχιστον σε ορισμένες περιπτώσεις, να επιβάλουν στα κέντρα συντονισμού φορολογία αντίστοιχη με εκείνη που επιβαλλόταν σε γενικές γραμμές σε επιχειρήσεις που φορολογούνται στο Λουξεμβούργο.

(48) Το γεγονός ότι η εγκύκλιος 119 απαιτούσε να φορολογείται η μητρική εταιρεία στο εξωτερικό με φόρο αντίστοιχο με το φόρο του Λουξεμβούργου επί του εισοδήματος των εταιρειών και ότι το κράτος μέλος καταγωγής της μητρικής εταιρείας μπορούσε να εφαρμόσει μέτρα κατά της φοροδιαφυγής, δεν είναι συναφές καθόσον δεν αποδεικνύει ότι το λουξεμβουργιανό καθεστώς για τα κέντρα συντονισμού δεν παρείχε πλεονέκτημα ούτε ότι ένα ενδεχόμενο πλεονέκτημα ήταν δικαιολογημένο. Πράγματι, η συμπεριφορά των άλλων κρατών ιδίως το ενδεχόμενο τα τελευταία να λάβουν υπόψη το πλεονέκτημα που παρέχεται από κράτος μέλος και να προσπαθήσουν να μειώσουν ή να ακυρώσουν τις επιπτώσεις του, δεν αναιρεί την πραγματικότητα που συνιστά το εν λόγω πλεονέκτημα. Εν πάση περιπτώσει, η μέθοδος που εφαρμόζει το Λουξεμβούργο για τη φορολογία των διασυνοριακών παροχών υπηρεσιών εντός του ομίλου και η οποία βασίζεται στο κόστος «συν περιθώριο κέρδους» ενδέχεται να μην συμπίπτει με εκείνη που εφαρμόζεται στα άλλα κράτη μέλη καθόσον το φορολογητέο κέρδος προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ των αποτελεσμάτων και των βαρών της επιχείρησης. Στην υποθετική αυτή περίπτωση ενδέχεται η υπερτιμολόγηση της πράξης να έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε άλλο κράτος μέλος η οποία δεν αντισταθμίζεται από αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης στο Λουξεμβούργο. Στην περίπτωση αυτή, το αποκτηθέν στο Λουξεμβούργο πλεονέκτημα προστίθεται στο πλεονέκτημα που έχει αποκτηθεί σε άλλο κράτος μέλος και δεν αντισταθμίζεται.

(49) Όσον αφορά την παρατήρηση του Λουξεμβούργου σύμφωνα με την οποία η εγκύκλιος 119 δεν αναφερόταν στην αρχή της σύνδεσης του φορολογικού ισολογισμού με τον εμπορικό, η Επιτροπή δεν διατυπώνει καμία κριτική. Πρέπει να σημειωθεί ότι, στην περίπτωση της παροχής διασυνοριακών υπηρεσιών εντός ομίλου, δεν πρέπει να συγκρίνεται το σύστημα του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» με τις πραγματικές τιμές μεταβίβασης, αλλά να διασφαλίζεται ότι το σύστημα οδηγεί σε φορολόγηση αντίστοιχη με εκείνη που θα προέκυπτε εφαρμόζοντας την κλασική μέθοδο. Το μέγεθος του πλεονεκτήματος που προκύπτει από το σύστημα δεν χρειάζεται να καθοριστεί κατά το στάδιο αυτό της ανάλυσης, αλλά μόνον ενόψει ενδεχόμενης ανάκτησης της ενίσχυσης. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι στην παρούσα περίπτωση, ο ελάχιστος συντελεστής 5 % εφαρμόστηκε κατά συστηματικό τρόπο. Το Λουξεμβούργο δεν παρείχε καμία ένδειξη σχετικά με την ύπαρξη ελέγχου που διασφαλίζει την καταλληλότητα της εφαρμογής του ελάχιστου συντελεστή στο επίπεδο φορολόγησης που προκύπτει από την εφαρμογή της κλασικής μεθόδου. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή εκτιμά ότι οι ενέργειες των φορολογικών διοικητικών αρχών είχαν ως συνέπεια την παροχή πλεονεκτήματος.

(50) Όσον αφορά τον μη συνυπολογισμό των μη εκπιπτωσών δαπανών στη βάση επί της οποίας εφαρμόζεται ο συντελεστής περιθωρίου σε εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν περιθώριο κέρδους, η Επιτροπή αποδέχεται ορισμένα από τα επιχειρήματα που προέβαλε το Λουξεμβούργο. Η λογική τέτοιων αποκλεισμών προκύπτει από τη σύγκριση με την κλασική μέθοδο φορολόγησης. Οι φόροι δεν συνιστούν πραγματικές δαπάνες μιας εμπορικής επιχείρησης, αλλά αφαιρούνται από το λειτουργικό αποτέλεσμα. Ο αποκλεισμός των δωρεών φαίνεται να εντάσσεται στην ίδια λογική, κατά την έννοια ότι δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικά έξοδα της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, οι μη εκπίπτουσες αυτές δαπάνες δεν μπορούν να συμβάλουν στον καθορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Δεδομένου ότι η ύπαρξη πλεονεκτήματος αποδεικνύεται λόγω της συστηματικής εφαρμογής του συντελεστή 5 %, δεν είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί εάν οι ίδιες εκτιμήσεις ισχύουν και για τις αμοιβές των διευθυντικών στελεχών και τα έξοδα παραστάσεως στο μέτρο που αντιπροσωπεύουν διανομές καθαρών κερδών.

Επηρεασμός του ανταγωνισμού και των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών

(51) Το κριτήριο αυτό πληρούται στο βαθμό που τα κέντρα συντονισμού πρέπει να παρέχουν υπηρεσίες κατά κύριο λόγο σε εταιρείες εγκατεστημένες εκτός Λουξεμβούργου. Εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου ([9]) και όπως υπογραμμίζεται στο σημείο 11 της ανακοίνωσης, το γεγονός και μόνο ότι το μέτρο ενισχύει τη θέση μιας επιχείρησης σε σχέση με τους ανταγωνιστές της στην ενδοκοινοτική αγορά, είναι αρκετό για να συναχθεί ότι έχουν επηρεαστεί οι συναλλαγές. Στη συγκεκριμένη περίπτωση τα κέντρα συντονισμού ή οι επιχειρήσεις των ομίλων στους οποίους ανήκουν βρέθηκαν σε ενισχυμένη θέση λόγω της μείωσης των φορολογικών βαρών της κεντρικής μονάδας στο Λουξεμβούργο. Στην περίπτωση αυτή και λαμβάνοντας υπόψη τη δυνατότητα των εν λόγω ομίλων να αναπτύσσουν δραστηριότητα σε τομείς που χαρακτηρίζονται από συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, η Επιτροπή εκτιμά ότι το μέτρο ενδέχεται να επηρεάζει τις εν λόγω συναλλαγές.

(52) Ακόμη και εάν, όπως διατείνονται οι αρχές του Λουξεμβούργου, ο κύριος στόχος της εγκυκλίου 119 δεν ήταν ο συνολικός περιορισμός των φορολογητέων κερδών αλλά η αποφυγή των συγκαλυμμένων μεταβιβάσεων, ένα μέτρο πρέπει να αξιολογείται με βάση τις επιπτώσεις του και όχι τους στόχους του. Σύμφωνα με πάγια νομολογία ([10]), ο επιδιωκόμενος από το εν λόγω καθεστώς στόχος δεν επαρκεί προκειμένου να μην χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης.

([9]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 1980, Philip Morris κατά Επιτροπής (Υπόθεση 730/79, Συλλογή 1980, σ. 2671).

([10]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Ιουνίου 1999, Βέλγιο κατά Επιτροπής (υπόθεση C-75/97, Συλλογή 1999, σ. I-3671, σημείο 25).

Επιλεκτικότητα

(53) Στο βαθμό που οι εν λόγω φορολογικές διατάξεις αφορούν μόνο τα κέντρα συντονισμού που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους με παρουσία σε δύο τουλάχιστον χώρες εκτός του Λουξεμβούργου και των οποίων η έδρα βρίσκεται εκτός Λουξεμβούργου, μόνον ορισμένες επιχειρήσεις είχαν πρόσβαση στα πλεονεκτήματα που προαναφέρονται. Εξάλλου, όπως διευκρινίζεται στο σημείο 20 της ανακοίνωσης, ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα περιορίζονται ενίοτε σε συγκεκριμένες λειτουργίες, όπως για παράδειγμα οι υπηρεσίες που παρέχονται εντός του ομίλου. Σ' αυτή την κατηγορία υπάγεται και το καθεστώς του Λουξεμβούργου για τα κέντρα συντονισμού. Συνεπώς, πληρούται το κριτήριο της επιλεκτικότητας.

(54) Ένα άλλο στοιχείο επιλεκτικότητας προκύπτει από το γεγονός ότι όταν οι συνολικές δαπάνες του κέντρου συντονισμού δεν υπερβαίνουν τα 30 000 000 φράγκα Λουξεμβούργου (περίπου 750 000 ευρώ), το αποδεκτό εμπορικό κέρδος καθορίζεται κατ' αποκοπή σε 1 500 000 φράγκα Λουξεμβούργου (37 500 ευρώ). Αυτό συνεπάγεται επιλεκτική μεταχείριση προς όφελος των μεγάλων ομίλων, στο μέτρο που οι όμιλοι που δεν θα συμπλήρωναν το ελάχιστο ύψος δαπανών δεν θα τύγχαναν ίσης μεταχείρισης με εφαρμογή του συστήματος του κόστους «συν περιθώριο κέρδους». Οι ίδιες οι αρχές του Λουξεμβούργου αποδέχονται ότι η απαίτηση να ανήκουν τα κέντρα συντονισμού σε μεγάλο διεθνή όμιλο και η επιβολή ελάχιστου κέρδους διασφαλίζει επαρκή όγκο δραστηριοτήτων στο Λουξεμβούργο.

(55) Η Επιτροπή εκτιμά ότι τα στοιχεία αυτά επιλεκτικότητας δεν αιτιολογούνται από τη φύση ή την οικονομία του φορολογικού συστήματος του Λουξεμβούργου. Ειδικότερα, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι τέτοιοι περιορισμοί είναι απαραίτητοι προκειμένου να διασφαλιστεί ο σοβαρός χαρακτήρας και ένας όγκος πράξεων η διαχείριση των οποίων γίνεται από το Λουξεμβούργο και ο οποίος είναι επαρκής για να εμφανιστούν δυσχέρειες στον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης μεταξύ των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων ([11]). Οι δυσκολίες που συνδέονται με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης αφορούν κατά κανόνα όλες τις παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Οι εν λόγω δυσκολίες ενδέχεται να αυξάνονται λόγω του διεθνούς χαρακτήρα των εν λόγω παροχών ή παραδόσεων, εντούτοις δεν αντιμετωπίζονται μόνον από τις εταιρείες που ανήκουν σε μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους των οποίων η έδρα είναι εκτός Λουξεμβούργου. Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω δυσκολίες δεν είναι συναφείς, από τη στιγμή που οι αρχές του Λουξεμβούργου εφάρμοσαν συστηματικά συντελεστή 5 % για να υπολογίσουν την τιμή κόστους «συν περιθώριο κέρδους».

(56) Όσον αφορά την παρατήρηση του Λουξεμβούργου σύμφωνα με την οποία δεν υφίσταται κανένα προηγούμενο υπό μορφή απόφασης του Δικαστηρίου, η Επιτροπή διαπιστώνει απλά ότι δεν είναι απαραίτητο να υπάρχουν τέτοια προηγούμενα. Ο χαρακτηρισμός του καθεστώτος των κέντρων συντονισμού ως κρατικής ενίσχυσης προκύπτει άμεσα από το άρθρο 88 παράγραφος 1 της συνθήκης. Επισημαίνεται ωστόσο ότι σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία, τα φορολογικά μέτρα έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα και συνιστούν κρατική ενίσχυση όταν τα κέρδη που προκύπτουν προορίζονται για επιχειρήσεις που υλοποιούν επενδύσεις που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό ή για τη δημιουργία ορισμένου αριθμού θέσεων απασχόλησης ([12]). Η Επιτροπή εκτιμά ότι με τη λογική αυτή πρέπει να αντιμετωπισθεί και η παρούσα περίπτωση.

(57) Όσον αφορά την πρόθεση να συνδυαστεί η αρχή της νομικής ασφάλειας με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και να δοθεί ένα σημείο αναφοράς στους φορολογούμενους, τίποτα δεν εμποδίζει τις φορολογικές διοικητικές αρχές να επιλέξουν την μέθοδο του κόστους «συν περιθώριο κέρδους». Η Επιτροπή δεν ασκεί κριτική για τη χρησιμοποίηση του συστήματος αυτού προκειμένου να διευκολυνθεί ο καθορισμός των τιμών μεταβίβασης για τις συναλλαγές μεταξύ συνδεομένων μονάδων. Ωστόσο, στην παρούσα περίπτωση, η συστηματική εφαρμογή του ελάχιστου συντελεστή 5 % πρέπει να θεωρηθεί ως παρέκκλιση από την ορθή χρησιμοποίηση της μεθόδου του κόστους «συν περιθώριο κέρδους» και μπορεί να παράσχει πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις, χωρίς αυτό να αιτιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος.

Κρατικοί πόροι

(58) Στην παρούσα περίπτωση, η μείωση του ποσού του φόρου, που προκύπτει από την εφαρμογή της εγκυκλίου 119, συνεπάγεται μείωση των φορολογικών εσόδων τα οποία αποτελούν κρατικούς πόρους.

Συμβατότητα

(59) Οι αρχές του Λουξεμβούργου δεν αμφισβήτησαν την αρχική εκτίμηση όσον αφορά τη συμβατότητα του καθεστώτος των κέντρων συντονισμού που παρουσιάζεται στην απόφαση για κίνηση της επίσημης διαδικασίας εξέτασης ([13]), την οποία η Επιτροπή επιβεβαιώνει και η οποία μπορεί να συνοψιστεί ως ακολούθως.

(60) Οι παρεκκλίσεις που προβλέπονται στο άρθρο 87 παράγραφος 2 της συνθήκης και αφορούν τις ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές, τις ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα και τις ενισχύσεις προς ορισμένες περιοχές της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην παρούσα περίπτωση.

(61) Η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο α) της συνθήκης η οποία προβλέπει τη δυνατότητα έγκρισης ενισχύσεων που προορίζονται για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης περιοχών στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθως χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση, δεν μπορεί να εφαρμοστεί.

(62) Ομοίως, το καθεστώς των κέντρων συντονισμού δεν υπάγεται στην κατηγορία των σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος στα οποία μπορεί να εφαρμοστεί η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο β) της συνθήκης και στο βαθμό που το εν λόγω καθεστώς δεν αποβλέπει στην προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς, δεν μπορεί να τύχει της παρέκκλισης που προβλέπεται στο στοιχείο δ) του εν λόγω άρθρου.

([11]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 34: επιχείρημα που αναπτύχθηκε από το Λουξεμβούργο.

([12]) Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 6ης Μαρτίου 2002, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e.a. κατά Επιτροπής (κοινές υποθέσεις T-127/99, T-129/99 και T-148/99, σημείο 157 και κοινές υποθέσεις T-92/00 και T-103/00, σημεία 39-40 και σημεία 49-50, που δεν έχουν ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή).

([13]) Βλέπε την υποσημείωση 1.

(63) Εξάλλου, πρέπει να εξεταστεί εάν μπορεί να εφαρμοστεί για το καθεστώς των κέντρων συντονισμού η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της συνθήκης, που επιτρέπει τις ενισχύσεις για την προώθηση της ανάπτυξης ορισμένων δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον. Τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται στο πλαίσιο του προαναφερόμενου καθεστώτος δεν συνδέονται με την πραγματοποίηση επενδύσεων, τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης ή ειδικών σχεδίων, αλλά συνιστούν αποκλειστικά συνεχείς ελαφρύνσεις βαρών και πρέπει, κατά συνέπεια, να χαρακτηριστούν ως ενισχύσεις λειτουργίας. Η Επιτροπή εκτιμά, λοιπόν, ότι οι εν λόγω ενισχύσεις δύνανται να αλλοιώσουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον και συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της συνθήκης.

Ανάκτηση

(64) Τα εν λόγω μέτρα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως υφιστάμενες ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 88 παράγραφος 1 της συνθήκης και του άρθρου 1 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/99 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ [14] (νυν άρθρο 88 ΕΚ). Πράγματι, τα εν λόγω μέτρα τέθηκαν σε εφαρμογή μετά τη θέση σε ισχύ της συνθήκης, δεν κοινοποιήθηκαν ποτέ στην Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 88 παράγραφος 3 της συνθήκης, δεν καλύπτονται από τις προδιαγραφές και συνιστούσαν ενίσχυση από τη στιγμή που τέθηκαν σε ισχύ. Συνεπώς, αποτελούν νέες ενισχύσεις. Εφόσον οι παράνομα χορηγηθείσες κρατικές ενισχύσεις αποδειχθούν ασύμβατες με την κοινή αγορά, η φυσική συνέπεια της διαπίστωσης αυτής είναι ότι η ενίσχυση πρέπει να ανακτηθεί από τους δικαιούχους σύμφωνα με το άρθρο 14 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999. Η ανάκτηση της ενίσχυσης έχει ως στόχο να αποκαταστήσει, στο μέτρο του δυνατού, την κατάσταση του ανταγωνισμού που προϋπήρχε της χορήγησης της ενίσχυσης. Παρέκκλιση από τη βασική αυτή αρχή δεν δικαιολογείται ούτε από την έλλειψη προηγούμενου για την εφαρμογή των κανόνων των κρατικών ενισχύσεων στις επιλογές των μεθόδων υπολογισμού της φορολογητέας βάσης, ούτε από την εικαζόμενη έλλειψη σαφήνειας στην κοινοτική πολιτική στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων.

(65) Όσον αφορά την εικαζόμενη αδυναμία ανάκτησης της ενίσχυσης και την αρχή του μη αναδρομικού χαρακτήρα των φορολογικών νόμων, η νομολογία προβλέπει ότι έστω και αν υποτεθεί ότι η αναζήτηση της επίμαχης πιστώσεως φόρου παρουσιάζει δυσχέρειες από διοικητικής απόψεως, το γεγονός αυτό δεν μπορεί να επιτρέψει να θεωρηθεί η ανάκτηση ως τεχνικώς αδύνατη [15]. Εξάλλου, σύμφωνα με πάγια νομολογία, ένα κράτος μέλος δεν δύναται να επικαλεσθεί διατάξεις, την ακολουθούμενη πρακτική ή καταστάσεις της εσωτερικής εννόμου τάξεώς του για να δικαιολογήσει την μη τήρηση των υποχρεώσεων που του αναλογούν δυνάμει του κοινοτικού δικαίου. Ειδικότερα, μια διάταξη που προβλέπει προθεσμία για την ανάκληση πράξης γενεσιουργού δικαιωμάτων, πρέπει να εφαρμόζεται, όπως όλες οι σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου, κατά τρόπο ώστε να μην καθίσταται πρακτικά αδύνατη η απαιτούμενη από το κοινοτικό δίκαιο ανάκτηση και να λαμβάνεται πλήρως υπόψη το κοινοτικό συμφέρον [16]. Διαφορετικά, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποφύγουν τον πραγματικό έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων με την μη τήρηση της υποχρέωσης που προβλέπεται στο άρθρο 88 παράγραφος 3 της συνθήκης, να ενημερώνουν προηγουμένως για τα σχέδια ενισχύσεων που εκπονούν.

Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη

(66) Ωστόσο, το άρθρο 14 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 προβλέπει ότι η «Επιτροπή δεν απαιτεί ανάκτηση της ενίσχυσης εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου». Η νομολογία του Δικαστηρίου και η πρακτική που εφαρμόζει η Επιτροπή στη λήψη των αποφάσεων προβλέπουν ότι η εντολή ανάκτησης της ενίσχυσης παραβιάζει τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, εφόσον μετά από τη δράση της Επιτροπής, έχει αναπτυχθεί στον δικαιούχο ενός μέτρου δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι η ενίσχυση χορηγήθηκε σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία.

(67) Στην υπόθεση Van den Bergh και Jurgens [17] το Δικαστήριο δήλωσε:

> «Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι κάθε επιχειρηματίας, τον οποίο κάποιο όργανο έκανε να ελπίζει βάσιμα, έχει τη δυνατότητα να επικαλεσθεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Όταν εξάλλου ένας προνοητικός και ενημερωμένος επιχειρηματίας είναι σε θέση να προβλέπει τη θέσπιση κοινοτικού μέτρου ικανού να βλάψει τα συμφέροντά του, δεν μπορεί να επικαλεστεί τα οφέλη από τέτοια αρχή, αφού θεσπιστεί το μέτρο αυτό.»

(68) Στην απόφαση 2001/168/ΕΚΑΧ της Επιτροπής, της 31ης Οκτωβρίου 2000, σχετικά με την ισπανική νομοθεσία για το φόρο εταιρειών [18], η Επιτροπή επεσήμανε ομοιότητες μεταξύ του εν λόγω ισπανικού συστήματος και ενός γαλλικού συστήματος που έχει εγκρίνει με βάση το ότι δεν συνιστούσε ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 92 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρο 87 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ). Στην παρούσα περίπτωση, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το λουξεμβουργιανό καθεστώς των κέντρων συντονισμού προσομοιάζει ιδιαίτερα με το σύστημα που θεσπίστηκε στο Βέλγιο με το βασιλικό διάταγμα αριθ. 187 της 30ής Δεκεμβρίου 1982 σχετικά με τη φορολογία των κέντρων συντονισμού. Τα δύο συστήματα αφορούν δραστηριότητες εντός των ομίλων και χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους συν περιθώριο κέρδους για τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης. Στην απόφασή της της 2ας Μαου 1984, η Επιτροπή έκρινε ότι το σύστημα δεν οδηγούσε σε ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 92 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΟΚ. Ακόμη και αν η απόφαση δεν δημοσιεύθηκε, το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε καμία αντίρρηση έναντι του βελγικού συστήματος για τα κέντρα συντονισμού, κατέστη γνωστό την περίοδο εκείνη στην XIVη έκθεση για τον ανταγωνισμό, καθώς και σε απάντηση που δόθηκε σε υποβληθείσα από το Κοινοβούλιο ερώτηση [19].

[14] ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1.

[15] Βλέπε απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Ιανουαρίου 1998, Επιτροπής/Ιταλίας (υπόθεση C-280/95, Συλλογή 1998, σ. I-259, σημείο 23) και απόφαση της 3ης Ιουλίου 2001, Επιτροπή/Βελγίου (υπόθεση C-378/98, Συλλογή 2001, σ. I-5107, σημείο 42).

[16] Απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Σεπτεμβρίου 1990, Επιτροπή/Γερμανίας (υπόθεση C-5/89, Συλλογή 1990, σ. I-3437, σημεία 18 και 19).

[17] Απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Μαρτίου 1987, Van den Bergh en Jurgens e.a./Επιτροπής (υπόθεση 265/85, Συλλογή 1987, σ. 1155, σημείο 44).

[18] ΕΕ L 60 της 1.3.2001, σ. 57.

[19] Βλέπε την υποσημείωση 7.

(69) Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή σημειώνει ότι η απόφασή για το βελγικό καθεστώς των κέντρων συντονισμού εκδόθηκε πριν τεθεί σε ισχύ το λουξεμβουργιανό καθεστώς. Η Επιτροπή σημειώνει επίσης ότι εγκρίθηκαν όλοι οι δικαιούχοι του καθεστώτος ως κέντρα συντονισμού πριν από την απόφαση της Επιτροπής της 11ης Ιουλίου 2001 σχετικά με την έναρξη της επίσημης διαδικασίας εξέτασης. Η Επιτροπή σημειώνει ακόμη ότι η εγκύκλιος 119 καταργήθηκε στις 20 Φεβρουαρίου 1996 και δεν εφαρμόζεται πλέον στους δικαιούχους από τις 21 Δεκεμβρίου 2001. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή κάνει δεκτά τα επιχειρήματα του Λουξεμβούργου όσον αφορά την ύπαρξη δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εκ μέρους των δικαιούχων προς το καθεστώς και παραιτείται της ανάκτησης των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν.

VI. **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς του Λουξεμβούργου για τα κέντρα συντονισμού συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης και ότι δεν υπάγεται σε καμία από τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται από το άρθρο 87 παράγραφος 2 ή το άρθρο 87 παράγραφος 3 της εν λόγω συνθήκης. Η Επιτροπή παρατηρεί επίσης ότι το Λουξεμβούργο έθεσε παράνομα σε εφαρμογή το εν λόγω σύστημα, παραβιάζοντας το άρθρο 88 παράγραφος 3 της συνθήκης. Ωστόσο, η Επιτροπή διαπιστώνει ότι το σύστημα καταργήθηκε στις 20 Φεβρουαρίου 1996 και ότι τα παρεχόμενα στους δικαιούχους φορολογικά πλεονεκτήματα διεκόπησαν στις 31 Δεκεμβρίου 2001. Τέλος, η Επιτροπή αναγνωρίζει την ύπαρξη δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στους δικαιούχους των ενισχύσεων η οποία λόγω της φύσης της μπορεί να εμποδίσει την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων που είναι ασύμβατες με την κοινή αγορά. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν απαιτεί την ανάκτηση των εν λόγω απαιτήσεων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα κέντρα συντονισμού και το οποίο τέθηκε σε ισχύ από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου με την εγκύκλιο LIR αριθ. 119 της 12ης Ιουνίου 1989 συνιστά καθεστώς ενισχύσεων ασύμβατο με την κοινή αγορά.

Άρθρο 2

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

Βρυξέλλες, 16 Οκτωβρίου 2002.

Για την Επιτροπή

Mario MONTI

Μέλος της Επιτροπής