

A BIZOTTSÁG (EU) 2016/1699 HATÁROZATA**(2016. január 11.)****a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról***(az értesítés a C(2015) 9837. számú dokumentummal történt)***(Csak a holland és a francia nyelvű szöveg hiteles)****(EGT-vonatkozású szöveg)**

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután felkérte az érdekeltet, hogy tegyék meg észrevételeiket e rendelkezéseknek ⁽¹⁾ megfelelően, és e megjegyzésekre figyelemmel,

mivel:

1. AZ ELJÁRÁS

- (1) A Bizottság 2013. december 19-i levelében tájékoztatást kért Belgiumtól a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontján alapuló „többletnyereségadó-megállapítási rendszerrel” kapcsolatban (a továbbiakban: a többletnyereség adómentessége vagy a szóban forgó program). A Bizottság emellett kérte a többletnyereség adómentességét célzó program alkalmazásával kapcsolatos feltételes adómegállapítások jegyzékének benyújtását.
- (2) Belgium 2014. január 21-i levelében válaszolt a Bizottság tájékoztatási kérelmében szereplő kérdésekre. A Bizottság által kért, a feltételes adómegállapításokat tartalmazó jegyzéket azonban Belgium nem adta át arra hivatkozva, hogy egy ilyen jegyzék elkészítéséhez több időre volna szükség.
- (3) A Bizottság 2014. február 21-én kiegészítő kérdéseket intézett Belgiumhoz, és megismételte a feltételes adómegállapítások jegyzékének benyújtására vonatkozó kérését. A szóban forgó programmal kapcsolatban 2004-ben, 2007-ben, 2010-ben és 2013-ban kibocsátott adómegállapításokat illetően a Bizottság kérte továbbá, hogy Belgium bocsássa rendelkezésére az adómegállapításokról szóló határozatok teljes szövegét, valamint a feltételes adómegállapítás iránti megfelelő kérelmeket, a mellékleteket és adott esetben az e kérelmekkel összefüggő valamennyi későbbi levélváltást.
- (4) Belgium 2014. március 18-án válaszolt a Bizottság kiegészítő kérdéseire, és elküldte a kért feltételes adómegállapításokat, ezen belül a kérelmeket, a mellékleteket és az ezen adómegállapítások kibocsátásához kapcsolódó későbbi levélváltásokat.
- (5) A Bizottság 2014. július 28-i levelében tudatta, hogy a többletnyereség adómentessége a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet. A Bizottság ezenkívül kiegészítő tájékoztatást kért több konkrét határozat kapcsán. Belgium 2014. szeptember 1-jei és november 4-i levelében válaszolt a Bizottság 2014. július 28-i kérésére.
- (6) 2014. szeptember 25-én a Bizottság szolgálatai és a belga hatóságok megbeszélést tartottak.

⁽¹⁾ HL C 188., 2015.6.5., 24. o.

- (7) A Bizottság 2015. február 3-i levelében tudatta Belgiummal, hogy határozott arról, hogy a többletnyereség adómentességével kapcsolatosan megindítja az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 108. cikkének (2) bekezdésében meghatározott hivatalos vizsgálati eljárást.
- (8) 2015. május 29-én, egy halasztás iránti kérelem benyújtását követően Belgium közölte az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit.
- (9) A hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozatot (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat) 2015. június 5-én közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* ⁽²⁾. A Bizottság e határozatban felkérte az érdekelt feleket a kérdéses intézkedéssel kapcsolatos észrevételeik megtételére.
- (10) Az érdekelt felek 2015. július 1-jén és 2-án megtették az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiket, amelyeket továbbítottak a belga hatóságoknak. Belgium 2015. szeptember 14-én tudatta a Bizottsággal, hogy nem szándékozik megjegyzéseket fűzni ezen észrevételekhez.
- (11) A Bizottság 2015. szeptember 16-i levelében felkérte Belgiumot, hogy támassza alá az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos, 2015. május 29-i írásos észrevételeiben kifejtett bizonyos érveit. Belgium erre a kérésre 2015. október 16-án kelt levelében válaszolt.
- (12) 2015. október 20-án és december 7-én a Bizottság szolgálatai és a belga hatóságok megbeszélést tartottak.

2. A SZÓBAN FORGÓ PROGRAM LEÍRÁSA

2.1. A többletnyereség adómentességét célzó program

- (13) A többletnyereség adómentességét célzó program lehetővé teszi a multinacionális csoportok részét képező, belgiumi illetőségű társaságok és a multinacionális csoportok részét képező, külföldi illetőségű társaságok állandó belgiumi telephelyei (a továbbiakban: csoporttagként működő belga vállalkozások) számára, hogy a „többletnyereségnek” a tényleges könyv szerinti nyereségből való levonásával csökkentsék belgiumi adóalapjukat. A többletnyereséget úgy határozzák meg, hogy megbecsülik azt a feltételezett átlagos nyereséget, amelyet egy önálló vállalkozás ⁽³⁾ összehasonlítható tevékenység végzésével összehasonlítható körülmények között elérhet, és ezt az összeget kivonják az érintett, csoporttagként működő belga vállalkozás által ténylegesen elért nyereségből. Ahhoz, hogy a többletnyereség mentesüljön az adó alól, a „feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálatnak” feltételes adómegállapítást kell kiadnia.
- (14) A belga hatóságok szerint ⁽⁴⁾ a többletnyereség adómentességét az a szándék indokolja, hogy a csoporttagként működő belga vállalkozások kizárólag a szokásos piaci feltételek melletti nyereség után adózzanak, lehetővé téve, hogy adóalapjukból levonják az említett piaci feltételek melletti nyereségen felüli nyereséget, amely a szinergiákból, a méretgazdaságosságból vagy a multinacionális csoportban való részvételükből származó egyéb előnyökből adódik, és amelyet egy összehasonlítható önálló vállalkozás nem érne el.
- (15) A belga hatóságok szerint ⁽⁵⁾ az adómentességi program keretében mentességet élvező többletnyereség összegét egy két szakaszból álló módszerrel határozzák meg:

— Először, az adóalany által benyújtott transzferárképzési jelentés alapján, meghatározzák a csoporttagként működő belga vállalkozás és a kapcsolt társaságok között megkötött ügyletek esetén alkalmazandó szokásos piaci árakat. Mivel e kapcsolat keretében a csoporttagként működő belga vállalkozás tekintendő „központi vállalkozásnak”, az ezen ügyletekből származó reziduális nyereséget hozzá rendelik.

⁽²⁾ Lásd az 1. lábjegyzetet.

⁽³⁾ Lásd Belgium 2015. május 29-i, az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeinek 30. pontját, amely szerint az „önálló” kifejezés azokat a társaságokat jelöli, amelyek nem tagjai kapcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoportnak.

⁽⁴⁾ Lásd különösen Belgium 2015. május 29-i, az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeinek 39. és 40. pontját.

⁽⁵⁾ Lásd Belgium 2015. május 29-i, az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeinek 30. pontját.

- Másodszor, Belgium szerint a reziduális nyereség nem tekintendő a csoporttagként működő belga vállalkozás szokásos piaci feltételek melletti nyereségének, ugyanis meghaladhatja azt a nyereséget, amelyet egy összehasonlítható önálló vállalkozás elért volna ahhoz hasonló körülmények között, amelyek között a fent említett vállalkozás tevékenykedik, ha nem tagja multinacionális csoportnak. Következésképpen a „többletnyereséget” az adóalany által a szóban forgó program értelmében benyújtott, feltételes adómegállapítás iránti kérelem keretében bemutatott második jelentés alapján állapítják meg, és az mentesül az adó alól.
- (16) Belgium azt állítja, hogy az e két szakasz során benyújtott jelentések az OECD legmegfelelőbb transzferár-képzési módszereit alkalmazzák. A gyakorlatban a bemutatott információk azt mutatják, hogy a második szakaszban alkalmazott módszer a tranzakciós nettó árres módszer (a továbbiakban: TNMM). A TNMM ezen összefüggésben való igénybevételének célja egy multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozás jövedelmezőségének hozzávetőleges megállapítása oly módon, hogy azt összehasonlítták a hasonló tevékenységeket végző, összehasonlítható független ⁽⁶⁾ (önálló) vállalkozások nyereségével. A TNMM segítségével megbecsülhető az a nyereség, amelyre független vállalkozások egy adott tevékenységből, például áruk értékesítéséből szert tehetnének; a módszer ehhez megfelelő alapot, például a költségeket, az árbevételt vagy az állóeszköz-beruházást veszi figyelembe (a feladatkör, a vállalt kockázatok és a számításba vett eszközök alapján), illetve egy nyereségességi arányt (a továbbiakban: nyereségszint-mutató) alkalmaz, amely tükrözi az összehasonlítható független vállalkozások ezen alap mellett megfigyelhető nyereségét.
- (17) A TNMM lehetővé teszi a csoporttagként működő belga vállalkozás feltételezett átlagos nyereségének kiszámítását az e vállalkozás és összehasonlítható önálló vállalkozások ⁽⁷⁾ összehasonlító vizsgálata alapján. A módszer a feltételezett átlagos nyereséget egy olyan értéként határozza meg, amely több összehasonlítható önálló vállalkozás esetében kiválasztott nyereségszint-mutató ⁽⁸⁾ interkvartilis tartományában található, és amelynek átlagát egy meghatározott időszakra (általában öt évre) vetítve állapítják meg. Belgium úgy tekinti, hogy ez a feltételezett átlagos nyereség az a nyereség, amelyet a csoporttagként működő belga vállalkozás elért volna akkor, ha nem egy multinacionális csoport részét képező vállalkozás, hanem önálló vállalkozás lett volna. E határozat alkalmazásában a nyereséget a „szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereség” kifejezés jelöli.
- (18) Az adó alól mentesítendő többletnyereség összegének kiszámítása ezután úgy történik, hogy megállapítják a csoporttagként működő belga vállalkozás szokásos piaci feltételek melletti, első szakasz szerinti nyeresége (egy tervezett időszakra kiszámított átlag) és a második szakasz során elért, „szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereség” (szintén az ugyanazon tervezett időszakra kiszámított átlag) különbözetét. Ezt a különbözetet az adózás előtti eredmény (EBIT ⁽⁹⁾ vagy PBT ⁽¹⁰⁾) adózás alól mentesülő százalékos arányként fejezik ki, hogy egy tervezett időszakra megkapják a többletnyereség átlagos százalékos arányát. Ez a százalékos arány az adóalap azon csökkentésének felel meg, amelyet a szóban forgó program keretében elfogadtak és alkalmaztak a csoporttagként működő belga vállalkozás által azon öt év során elért tényleges könyv szerinti nyereség tekintetében, amely alatt a feltételes adómegállapítás a belga adóhatóságot köti.
- (19) A belga hatóságok azt állítják, hogy a szóban forgó program előnyeiben részesülő vállalkozások várt üzleti eredményét az e vállalkozások által három év alatt elért tényleges könyv szerinti nyereség alapján becsülik meg. A megállapított százalékos arány ezután ezen értékelés során szükség esetén kiigazítható. Semmi sem utal azonban arra, hogy a Bizottság által vizsgált esetekben a csökkentés megállapított százalékos arányát ilyen értékelés alapján kiigazították volna.
- (20) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdése alapján a többletnyereség adómentességéhez kötelezően feltételes adómegállapításra van szükség. Ez a rendelkezés ezenkívül korlátozza ilyen adómegállapítás alkalmazását azon vállalkozások tekintetében, amelyek határokon átnyúló kapcsolataik keretében összekapcsolódó vállalkozások multinacionális csoportjához tartoznak. Ezenkívül a 2002. december 24-i belga törvény ⁽¹¹⁾ szerint feltételes adómegállapítások csak új helyzetekben ⁽¹²⁾ bocsáthatók ki.
- (21) Mivel a többletnyereség adómentességéhez feltételes adómegállapításra van szükség, és mivel ilyen adómegállapítást csak egy új helyzetből származó nyereség tekintetében lehet kiadni, annak az előnynek, amelyet egy multinacionális csoport a szóban forgó program révén szerezhet, az az előfeltétele, hogy Belgiumba helyezze át vagy bővítse az ott folytatott tevékenységeit, és ez az előny arányos az új tevékenységek és az országban létrehozott új nyereség mértékével. A szóban forgó program keretében kibocsátott és a Bizottság által vizsgált

⁽⁶⁾ Lásd az OECD transzferár irányelvek kifejezésjegyzékét: „Két vállalkozás akkor tekinthető egymástól független vállalkozásnak, ha azok egymás tekintetében nem kapcsolt vállalkozások.”

⁽⁷⁾ A Bizottság bizonyos esetekben megállapította, hogy az összehasonlító vizsgálat céljából kiválasztott, összehasonlíthatónak minősített vállalkozások nem hasonlónak tekintett önálló vállalkozások, hanem hasonlónak tekintett holdingtársaságok vagy anyavállalatok, vagyis egy konszolidált adatok alapján kiválasztott konszolidált csoport.

⁽⁸⁾ A csoporttagként működő belga vállalkozások adóalapjának meghatározásához leggyakrabban használt nyereségszint-mutató az értékesítési eredmény.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and Taxes, vagyis a kamatok és adók levonása előtti eredmény.

⁽¹⁰⁾ Profit Before Tax, vagyis adózás előtti eredmény.

⁽¹¹⁾ A 2002. december 24-i, a gazdasági társaságok rendszerét a jövedelemadó tekintetében módosító és feltételes adómegállapítási rendszert bevezető törvény, Belga Hivatalos Közlöny (Moniteur Belge), 410. sz., második kiadás, 2002. december 31., 58817. o.

⁽¹²⁾ Lásd a (44) és a (45) preambulumbekendést.

feltételes adómegállapítások mindig a multinacionális csoport szervezeti struktúrájának módosításaira vonatkoznak; ezzel összefüggésben a feltételes adómegállapítás iránti kérelmekben leírt fő elemek tevékenységek Belgiumba történő tervezett áthelyezését, új beruházásokat és az országon belüli munkahelyteremtést hangsúlyozzák.

- (22) Összegezve, a csoporttagként működő belga vállalkozások, amelyek a szóban forgó program keretében feltételes adómegállapításban részesültek, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján társasági adóalapjukat minden évben előre kiigazíthatják (csökkenthetik), oly módon, hogy a várt „többlet-nyereséget” levonják a tényleges könyv szerinti nyereségből. A belga hatóságok tehát úgy vélik, hogy ez a többlet-nyereség nem rendelhető a csoporttagként működő belga vállalkozáshoz, ezért a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának megfelelően levonandó a vállalkozás belgiumi adóalapjából. Következésképpen a csoporttagként működő, többletnyereség-adó alóli mentességet élvező belga vállalkozás az általa elért tényleges könyv szerinti nyeresége és a „többletnyeresége” különbözetének megfelelő összeg alapján fizet adót.

2.2. Az alkalmazandó jogszabályi és szabályozási keret

2.2.1. A jövedelem megadóztatása a belga társasági adórendszer keretében

- (23) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény meghatározza a Belgium által alkalmazott jövedelemadózási szabályokat. Az 1. cikk a jövedelemadó négy kategóriáját határozza meg, amelyek magukban foglalják a természetes személyek (II. cím: 3–178. cikk), a belföldi illetőségű társaságok (III. cím: 179–219. cikk), az egyéb jogi személyek (IV. cím: 220–226. cikk) és a nem belföldi adóalanyok – természetes személyek, vállalkozások, egyéb jogi személyek – adóját (V. cím: 227. cikk – 248. cikk (3) bekezdés).
- (24) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 183. cikke úgy rendelkezik, hogy a III. cím (belföldi társaságok) értelmében adóköteles jövedelmek ugyanolyan típusúak, mint a II. cím (jogi személyek) értelmében adóköteles jövedelmek, és hogy az adóalapot a nyereségre alkalmazandó szabályok alapján állapítják meg. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 24. cikke kimondja, hogy az ipari, kereskedelmi és mezőgazdasági vállalkozások adóköteles jövedelmei magukban foglalják a vállalkozói tevékenységekből származó valamennyi jövedelmet, így azokat a nyereségeket, amelyek „az e vállalkozások telephelyei által vagy közvetítésével végzett valamennyi műveletből” és „az eszközök értékének mindennemű növekedéséből [...] és a források értékének mindennemű csökkenéséből [...]” származnak, „ha ezek az értéknövekedések vagy értékcsökkenések realizáltként megjelennek vagy kifejeződnek a számviteli nyilvántartásban vagy az éves beszámolóban”.
- (25) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a társaságok a nyereség felosztás előtti teljes összege alapján kötelesek adót fizetni. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 1., 24. és 183. cikkével történő együttes értelmezés alapján ez a rendelkezés azt jelenti, hogy az adóköteles nyereségnek a belga adójog értelmében magában kell foglalnia legalább – kiindulópontként és függetlenül az esetleges utólagos felfelé vagy lefelé történő kiigazításoktól – az adóalany számviteli nyilvántartásában kimutatott nyereség teljes összegét.
- (26) A belga jövedelemadó alapját valóban az adóalany számviteli nyilvántartásában ténylegesen kimutatott, kiindulópontként vett nyereség alapján határozzák meg. Az adóalap megállapításához utólagosan alkalmazható bizonyos számú pozitív (például a nem levonható kiadások) vagy negatív (például bizonyos kifizetett osztalékok részleges adómentessége, átvitt veszteségek levonása, adójellegű ösztönzők) kiigazítás. Az adóalanyok kötelesek minden egyes említett műveletről tájékoztatni az adóhatóságot adóbevallásukban (a 275.1. sz. formanyomtatványon), és adott esetben rendelkezniük kell a kiigazításokat indokoló dokumentumokkal.
- (27) Amennyiben a belga adójog az adóalany számviteli nyilvántartásában tartalékként ténylegesen kimutatott nyereségek egy részére vonatkozóan állandó adómentességről rendelkezik, az adóalap első kiszámításakor „a tartalékok eredeti állapotának felfelé történő módosítása” révén kiigazítást lehet végrehajtani.
- (28) Következésképpen, noha az adóalap – tekintettel ezen adóalap adózással összefüggő kiigazításaira – nem feltétlenül felel meg mindig az adóalany éves beszámolóiban ténylegesen kimutatott nettó nyereségnek, az

adóalapot minden körülmények között az elszámolásban kiindulópontként ténylegesen kimutatott számok alapján kell meghatározni. Például az adóalap meghatározása az adóköteles tartalékok (nyereség/veszteség az üzleti évben, átvitt nyereség/veszteség, tartalékba helyezett egyéb nyereség) adóév alatti növekedésének vagy nettó csökkenésének kiszámításával kezdődik. Az adóalany számviteli nyilvántartásában kimutatott vagy adóbevallásában szereplő számok indokolt esetekben – adójogi rendelkezések alkalmazása alapján vagy adóellenőrzések nyomán – kiigazíthatók vagy korrigálhatók.

2.2.2. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvényt módosító 2004. június 21-i törvény

- (29) A 2004. június 21-i törvénnyel ⁽¹³⁾ Belgium a multinacionális csoporton belül összekapcsolt vállalkozások határokon átnyúló ügyleteire vonatkozó új adójogi rendelkezéseket vezetett be. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke kiegészült egy második bekezdéssel, amely a transzferárképzés céljából átülteti a belga adójogba a szokásos piaci ár nemzetközileg elfogadott elvét ⁽¹⁴⁾. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[...], egy kapcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoporthoz tartozó két vállalkozás esetében és határokon átnyúló kölcsönös kapcsolataik vonatkozásában:

- a) amennyiben a két vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, de azok miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható;
- b) ha egy vállalkozás nyereségéhez hozzászámítják azt a nyereséget, amelyet egy másik vállalkozás nyereségéhez is hozzászámítanak, és ez a hozzáadott nyereség olyan nyereség, amelyet akkor ért volna el ez a másik vállalkozás, ha a két vállalkozás között alkalmazott feltételek megegyeztek volna a független vállalkozások között alkalmazott feltételekkel, akkor az első vállalkozás nyereségét megfelelő módon ki kell igazítani.

Az első albekezdés feltételes adómegállapításra vonatkozó határozat útján alkalmazandó, a kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény sérelme nélkül.”

- (30) Noha megfogalmazása eltérő, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdése az OECD jövedelem- és tőkeadóztatási modellegyezményének 9. cikkéhez hasonló, amely a két joghatóság között – az egyik érintett joghatóság alá tartozó adóalanynál keletkező jövedelem kettős adóztatásának elkerülése érdekében – megkötött egyezmények (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) többségében a transzferár-kiigazítások jogalapját képezi.
- (31) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének utolsó albekezdése alapján az a) pontban említett pozitív kiigazítás és a b) pontban említett negatív kiigazítás feltételes adómegállapítást lehetővé tevő kötelező előzetes engedélyezési eljárás tárgyát képezi. E szabály alóli kivételt kizárólag azok az esetek képeznek, amelyekben a kiigazítás a kapcsolt vállalkozások nyereségének korrekciója esetén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: „az EU választott bírósági egyezménye”) ⁽¹⁵⁾ vagy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló valamely egyezmény alkalmazásából ered.
- (32) A 2004. június 21-i törvény ezenkívül módosította a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 235. cikkének (2) bekezdését, annak érdekében, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdésében megállapított transzferár-képzési szabályok a külföldi illetőségű társaságok állandó belgiumi telephelyeire is alkalmazandók legyenek.

⁽¹³⁾ A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvényt és a gazdasági társaságok rendszerét a jövedelemadó tekintetében módosító és feltételes adómegállapítási rendszert bevezető, 2002. december 24-i törvényt módosító, 2004. június 21-i törvény, közzétéve a Belga Hivatalos Közlönyben (Moniteur Belge) 2004. július 9-én: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. A törvény 2004. július 19-én lépett hatályba.

⁽¹⁴⁾ Lásd a 2.3.2. pontot.

⁽¹⁵⁾ HL L 225., 1990.8.20., 10. o.

2.2.3. A 2004. június 21-i törvény indokolása és az abban szereplő iránymutatások

2.2.3.1. A 2004. június 21-i törvény indokolása

- (33) A 2004. június 21-i törvény indokolása (a továbbiakban: az indokolás) iránymutatást ad a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének céljával és alkalmazásával kapcsolatban ⁽¹⁶⁾. Az indokolás szerint a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdése „az OECD jövedelem- és tőkeadóztatási modellegyezménye 9. cikkének szövegén alapul” ⁽¹⁷⁾. Az indokolás ezenkívül kifejti, hogy „a javasolt rendelkezés lehetővé teszi, hogy a belga jogalkotás összhangba kerüljön a nemzetközileg elfogadott jogi normával” ⁽¹⁸⁾. Az indokolás hangsúlyozza a számviteli jog és az adójog közötti nagyon szoros kapcsolatot, amelyből következően a számviteli jogtól való, adózási célú eltéréshez kifejezett jogalapra van szükség. A nemzetközi szinten elfogadott jogi normák szerint megkövetelt, de a számviteli jogtól eltérő transzferár-kiigazítások lehetővé tétele érdekében szükségesnek ítélték a szokásos piaci ár elvének befoglalását a jövedelemadóról szóló törvénybe.
- (34) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontjában foglalt negatív kiigazítást illetően az indokolás kifejti, hogy az említett rendelkezés célja „a (lehetséges) kettős adóztatás elkerülése vagy megszüntetése”. Az indokolás ezenkívül kimondja, hogy ezt a kiigazítást csak akkor hajtják végre, ha a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat az elsődleges kiigazítás elvét és összegét indokoltnak ítéli.
- (35) Az indokolás emellett iránymutatást nyújt azzal kapcsolatban, hogy mi tekintendő kapcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoportnak, és mi a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat feladata. Kifejti különösen, hogy a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálatnak állást kell foglalnia a használt módszert, az ellátott feladatokat, a vállalt kockázatokat és az adóalap meghatározásába beszámított eszközöket illetően.

2.2.3.2. A 2006. július 4-i adminisztratív körrendelet

- (36) 2006. július 4-én közzétettek egy, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének a transzferárak pozitív és negatív kiigazításaival kapcsolatos alkalmazására vonatkozó iránymutatásokat tartalmazó adminisztratív körrendeletet (a továbbiakban: körrendelet) ⁽¹⁹⁾. A körrendelet megerősíti az indokolásban a multinacionális csoportok részét képező vállalkozások és a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésében említett határokon átnyúló ügyletek tekintetében alkalmazott fogalom meghatározásokat. A körrendelet ezenkívül tartalmazza a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat szerepét, feladatkörét és hatáskörét.
- (37) A körrendelet hivatkozik a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat negatív kiigazításokat érintő beavatkozási kötelezettségére és a szolgálatnak az esetenkénti feltételek megállapítása terén meglévő autonómiájára, amelynek az a szerepe, hogy hozzájáruljon a hatékonyság növeléséhez és az adóalanyok biztonságának javításához, valamint javítsa a belgumi befektetői környezetet.
- (38) A körrendelet megerősíti, hogy az adóalap kiszámítása céljából a vállalkozások adóbevallásában (275.1. sz. formanyomtatvány) „a tartalékok eredeti állapotának felfelé történő módosításával” a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében a nyereség megfelelő negatív kiigazítására kerül sor ⁽²⁰⁾. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontjában a negatív kiigazítással összefüggésben használt „megfelelő” kifejezést illetően a körrendelet megjegyzi, hogy nem történik negatív viszontmódosítás ⁽²¹⁾, ha egy másik joghatóság által végrehajtott elsődleges pozitív kiigazítás túlzott mértékű. A körrendelet tartalmazza továbbá, hogy hogyan kell az érintett belga vállalkozás adóelszámolásában feltüntetni a transzferár-kiigazításokat. Végezetül a körrendelet emlékeztet arra, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdése 2004. július 19-e óta alkalmazandó.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Belga képviselőház, 2004. április 30.: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

⁽¹⁷⁾ Cikkenkénti vizsgálat, 2. cikk: „A szokásos piaci ár elvének fogalma a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének egy további bekezdéssel történő kiegészítésével vált az adóügyi jog részévé. Az említett bekezdés az OECD jövedelem- és tőkeadóztatási modellegyezménye 9. cikkének szövegén alapul”.

⁽¹⁸⁾ Ugyanott: „A javasolt rendelkezés lehetővé teszi, hogy a belga jogalkotás összhangba kerüljön a nemzetközileg elfogadott jogi normával”.

⁽¹⁹⁾ C.10.421/569.019 (AOIF 25/2006) számú, 2007. július 4-i körlevél.

⁽²⁰⁾ Lásd a (27) preambulumbekendést.

⁽²¹⁾ Az OECD transzferár irányelvek kifejezésjegyzéke a következőképpen határozza meg a viszontmódosítást: „A kapcsolt vállalkozás egy másik országban felmerülő adókötelezettségének módosítása az ottani adóhatóság által, amely megfelel az első ország adóhatósága által végzett elsődleges módosításnak, annak érdekében, hogy a két adóhatóság által végzett nyereségmegosztás összeegyeztethető legyen”.

2.2.3.3. A pénzügyminiszter válaszai a többletnyereség adómentességére vonatkozó parlamenti kérdésekre

- (39) Egy 2005-ben benyújtott parlamenti kérdésre válaszul ⁽²²⁾ az akkori pénzügyminiszter megerősítette, hogy egy csoport belgiumi vállalkozása által elért tényleges könyv szerinti nyereségnek a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget meghaladó része nem adóköteles Belgiumban, és hogy nem a belga adóhatóságok feladata annak meghatározása, hogy a csoport mely más külföldi vállalkozásainak kell e többletnyereséget hozzáadniuk adóalapjukhoz.
- (40) Egy a feltételes adómegállapításokra és a nemzetközi szintű adókikerülésre vonatkozó, 2007. évi parlamenti kérdés ⁽²³⁾ az egyfelől a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontja, másfelől az OECD jövedelem- és tőkeadóztatási modellegyezménye 9. cikkének megfelelő (1) és (2) bekezdése közötti kapcsolatra utal. A kérdést feltevő képviselő rámutatott, hogy a Belgium által megkötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények többsége kizárólag egy olyan rendelkezést tartalmaz, amely a transzferárak pozitív kiigazítására vonatkozik. A negatív transzferár-kiigazításra vonatkozó rendelkezést tartalmazó egyezményekben a belga hatóságok által végrehajtott negatív kiigazítás minden esetben a másik szerződő állam által végrehajtott pozitív kiigazításra adott reakciót jelent. A képviselő ezenkívül megjegyezte, hogy kevés adóalany kérelmezne pozitív transzferár-kiigazításra vonatkozó feltételes adómegállapítást, még ha jogi szempontból a kötelezettség az ilyen jellegű kiigazításra is vonatkozik. A képviselő végül megkérdezte, hogy Belgium végrehajtana-e egyoldalú negatív kiigazítást, feltéve, hogy a másik érintett ország hozzáigazítja elsődleges kiigazítását vagy tájékoztatást kap a belga negatív kiigazításról.
- (41) Az akkori pénzügyminiszter azt válaszolta, hogy mindaddig valóban csak negatív kiigazítás iránti kérelmek érkeztek. A miniszter ezenkívül kijelentette, hogy nem Belgium feladata megállapítani, hogy a többletnyereséget mely országnak kell betudni, és hogy ennél fogva lehetetlen meghatározni azt az országot, amellyel egy negatív belga kiigazítás kapcsán információt kell cserélni.
- (42) 2015 januárjában, a LuxLeaks-üggyel összefüggő sajtóhírek nyomán újabb parlamenti kérdéseket intéztek a pénzügyminiszterhez az adóhatóságok közötti – meglévő vagy hiányzó – információcserével, az „Only in Belgium” szlogen jegyében a többletnyereség adómentességét célzó program népszerűsítésével és a multinacionális vállalkozásoknak nyújtott, a társasági adó összegének a feltételes adómegállapítások segítségével történő csökkentésére vonatkozó lehetőségekkel kapcsolatosan ⁽²⁴⁾. A pénzügyminiszter emlékeztetett arra, hogy a többletnyereség adómentességével összefüggő feltételes adómegállapításokban a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat mindössze a szokásos piaci ár elvét alkalmazta, és megerősítette a pénzügyminiszter által az információcsere tárgyában 2007-ben adott választ.

2.2.4. A feltételes adómegállapítási rendszert bevezető 2002. december 24-i törvény

- (43) A 2002. december 24-i törvény lehetővé teszi, hogy a pénzügyminiszter feltételes adómegállapítással határozzon az adójogi rendelkezések végrehajtására vonatkozó valamennyi kérelem tárgyában ⁽²⁵⁾.
- (44) A törvény 20. cikke meghatározza a feltételes adómegállapítási határozat fogalmát, és megállapítja azt az elvet, amely szerint egy ilyen határozatnak nem lehet olyan hatása, hogy csökkenjen a fizetendő adó összege vagy az adóalany mentesüljön az adó megfizetése alól.

„Feltételes adómegállapítási határozat alatt egy olyan jogi aktus értendő, amely által a belga szövetségi pénzügyi szolgálat (Service public fédéral Finances) a hatályos rendelkezéseknek megfelelően meghatározza, hogy hogyan alkalmazandó a törvény egy olyan különleges helyzetre vagy műveletre, amelynek adó szempontjából eddig nem voltak hatásai.

A feltételes adómegállapítási határozat nem vonhat maga után adómentességet vagy az adó összegének mérséklését.”

- (45) A törvény 22. cikke meghatározza azokat a körülményeket, amelyek mellett nem lehet feltételes adómegállapítási határozatot kibocsátani, például amikor a kérelem az adózás szempontjából már hatással rendelkező helyzetekhez vagy műveletekhez kötődik. A törvény 23. cikke meghatározza azt az elvet, amely szerint a feltételes adómegállapítások a jövőre nézve kötik az adóhatóságot, valamint azokat a körülményeket, amelyek között a feltételes adómegállapítás nem köti az adóhatóságot. Ez a helyzet áll fenn, ha bebizonyosodik, hogy a feltételes adómegállapítási határozat nem felel meg a Szerződések, az uniós jog vagy a nemzeti jog rendelkezéseinek.

⁽²²⁾ A pénzügyi és költségvetési bizottság 2005. április 13-i ülésének beszámolója, CRABV 51 COM 559 – 19.

⁽²³⁾ A pénzügyi és költségvetési bizottság 2007. április 11-i ülésének beszámolója, CRABV 51 COM 1271 – 06.

⁽²⁴⁾ A pénzügyi és költségvetési bizottság 2015. január 6-i ülésének beszámolója, CRABV 54 COM 043 – 02.

⁽²⁵⁾ Lásd a 11. lábjegyzetet.

- (46) A 2004. június 21-i törvény a feltételes adómegállapítási rendszert bevezető 2002. december 24-i törvényt kiegészíti egy módosítással, amely a feltételes adómegállapítási határozatok kibocsátásáért felelős belga hatóságon belüli önálló szervezet létrehozására utal ⁽²⁶⁾. A 2004. június 21-i törvény alapján a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálatot a 2004. augusztus 23-i királyi rendelet hozta létre a feltételes adómegállapítási határozatok kibocsátásáért felelős pénzügyminisztériumon („Service Public Fédéral Finances”) belül. A feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat éves jelentést készít tevékenységéről.

2.3. Az OECD transzferárra vonatkozó útmutatásának bemutatása

2.3.1. Az OECD adózási modellegyezménye és az OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára

- (47) A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD) tagállamai számára adózási útmutatást nyújt. Az OECD transzferárazásra vonatkozó útmutatásai az OECD adózási modellegyezményében és az OECD multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára kidolgozott transzferár irányelveiben szerepelnek (a továbbiakban: OECD transzferár-irányelvek) ⁽²⁷⁾, amelyek nem kötelező erejű jogi eszközök.
- (48) Tekintettel az OECD adózási modellegyezményének és a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára kidolgozott transzferár irányelveinek nem kötelező jellegére, az OECD tagállamainak adóhatóságai számára csak ajánlott azok követése. Általában véve azonban ez a két eszköz hivatkozási alapként szolgál, és bizonyosan hatással van az OECD tagállamai (sőt, az OECD-n kívüli országok) adózási gyakorlatára. Ezenfelül ezek az eszközök számos OECD-tagállamban törvényerőre emelkedtek, vagy hivatkozási alapként szolgálnak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és a nemzeti adójogszabályok értelmezése során ⁽²⁸⁾. A Bizottság a jelen határozatban azért idézi az OECD adózási modellegyezményét és transzferár irányelveit, mert ezek az eszközök az OECD keretein belül folytatott szakértői megbeszélések eredményét képezik, és pontosítják a közös kihívások kezelésének módszereit.
- (49) Az OECD adózási modellegyezménye és magyarázata iránymutatásként szolgál a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények értelmezéséhez. Az OECD transzferár irányelvek az adóhatóságok és a multinacionális vállalkozások számára iránymutatást adnak a szokásos piaci ár elvének a transzferárok meghatározása céljából történő alkalmazásához ⁽²⁹⁾. A transzferárok az ugyanazon vállalatcsoporton belüli különböző vállalkozások közötti kereskedelmi ügyletek során alkalmazott árakat jelölik. A multinacionális csoportok tagjai közötti összeköttetések lehetővé tehetik számukra, hogy a csoporton belüli kapcsolataikban – amelyek hatással vannak a transzferárra (és ebből következően az adóköteles jövedelemre) – olyan különleges feltételeket határozzanak meg, amelyek különböznek azoktól, amelyek akkor lettek volna alkalmazandók, ha a csoport tagjai független vállalkozásokként léptek volna fel ⁽³⁰⁾. Ez lehetővé teszi a nyereség egyik adóterületről a másikra való áthelyezését, és arra ösztönözhet, hogy a lehető legkevesebb nyereséget hagyjanak azon a területen, ahol magasabb annak adóterhe. Az ilyen helyzetek elkerülése érdekében az adóhatóságoknak az ugyanazon csoporton belüli vállalkozások közötti ügyletek során alkalmazott transzferárok közül csak azokat kellene elfogadniuk, amelyeket úgy határoztak meg, mintha azok összehasonlítható, szokásos piaci feltételek mellett tárgyaló független vállalkozások között jöttek volna létre ⁽³¹⁾. Ezt nevezik a „szokásos piaci ár elvének”.
- (50) A szokásos piaci ár elvének alkalmazása tehát a (csoporton belüli) ellenőrzött ügyletek feltételeinek és a független vállalkozások között összehasonlítható körülmények mellett létrejött összehasonlítható ügyletek feltételeinek összehasonlításán alapul, biztosítva, hogy az összehasonlított helyzetek közötti esetleges különbségek egyike se befolyásolhassa jelentős mértékben a vizsgált feltételeket (például az árat vagy az árrést), vagy hogy az ilyen különbségek hatásának kiküszöbölésére ésszerű, megbízható korrekciós tényezőket lehessen alkalmazni.

⁽²⁶⁾ Lásd a 13. lábjegyzetet.

⁽²⁷⁾ OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára, OECD, 2010. július. Az OECD transzferár irányelvek eredeti változatát az OECD Adóügyi Bizottsága fogadta el 1995. június 27-én. Az 1995. évi irányelveken 2010 júliusában jelentős módosításokat hajtottak végre. A jelen határozatban szereplő, az OECD transzferár irányelvekre való minden hivatkozás a 2010. évi irányelvekre történő hivatkozásként értendő.

⁽²⁸⁾ Belgiumban a szokásos piaci ár elvét a társasági adóról szóló törvény ismerte el a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének bevezetésével.

⁽²⁹⁾ Az OECD tagállamainak adóhatóságait az OECD irányelveinek követésére ösztönzik. Általában véve azonban az OECD transzferár irányelvei hivatkozási alapként szolgálnak, és nyilvánvaló hatással vannak az OECD tagállamai (sőt, az OECD-n kívüli országok) adóztatási gyakorlatára.

⁽³⁰⁾ Lásd az OECD transzferár irányelvei előszavának (6) bekezdését.

⁽³¹⁾ Az adóhatóságok és a jogalkotók tudatában vannak ennek a problémának, és az adójogszabályok általában lehetővé teszik az adóhatóságok számára, hogy kijavítsák a transzferárrakat az adóköteles jövedelmük csökkentése érdekében nem megfelelően alkalmazó kapcsolt vállalkozások adóbevallásait, és olyan árakkal helyettesítsék a bevallás szerinti transzferárrakat, amelyek megbízható közelítést adják az összehasonlítható, szokásos piaci feltételek mellett tárgyaló független vállalkozások által megállapított áraknak.

- (51) Az OECD adózási modellegyezménye és transzferár irányelvei egyaránt arra az elvre támaszkodnak, amelyet az OECD tagállamai magukéva tettek, és amely alapján, tágabb értelemben, az együtt egy multinacionális csoportot alkotó különböző jogalanyok a társasági adó tekintetében elkülönülő jogalanyokként kezelendők (a továbbiakban: a különálló entitás megközelítés). A különálló entitás megközelítésből következik, hogy egy multinacionális csoport minden egyes különálló jogalanya a saját jövedelme után adózik ⁽³²⁾. Az OECD tagországai az egyes országokban az adóalap megfelelő megállapítása és a kettős adóztatás elkerülése, és így módon az adóhatóságok közötti ellentétek megelőzése, valamint a nemzetközi kereskedelem és a beruházások előmozdítása érdekében a különálló entitás megközelítést választották a nemzetközi adóztatási alapelveknek.
- (52) Az OECD transzferár irányelvek 1.10. bekezdése a különálló entitás megközelítés vonatkozásában – amelyen a szokásos piaci ár elve alapul – kifejezetten utal a méretgazdaságosságra és az integráció előnyeire (szinergiák):

„A szokásos piaci ár elvét egyesek születésénél fogva hibásnak tartják, mivel a különálló entitás megközelítés, amelyre támaszkodik, egyes esetekben nem veszi figyelembe a méretgazdaságosságot és az integrált vállalkozások által létrehozott sokféle tevékenység összefüggését. Nincsenek azonban széles körben elfogadott objektív ismérvei a méretgazdaságosság vagy az integrációból származó előnyök kapcsolt vállalkozások közötti felosztásának.”

2.3.2. A szokásos piaci ár elve

- (53) Az irányadó szokásos piaci ár elvét az OECD adózási modellegyezményének 9. cikke fejt ki, amelyen a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, az OECD tagországai, köztük Belgium számára, illetve egyre inkább az OECD-n kívüli országok számára is kötelező egyezmények alapulnak. Mivel a transzferár-megállapodásban foglalt rugalmasság maga után vonhatja az adóalap egyik területéről a másikra történő áthelyezését, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben irányadó, szokásos piaci ár elve az ezen egyezmények által követett célt, azaz a kettős adóztatás elkerülését és az adókikerülés megelőzését szolgálja.
- (54) Az OECD adózási modellegyezményének 9. cikke leírja, hogy a transzferárral összefüggésben a gyakorlatban miként kell kiigazítani az adóalapot, és meghatározza, hogy ezeket a kiigazításokat mikor kell végrehajtani.

— Az OECD adózási modellegyezménye 9. cikkének (1) bekezdése szerint a Szerződő Államok, ha úgy ítélik meg, hogy az adóalany által alkalmazott transzferárok túl alacsony adóalapot eredményeztek, megemelhetik a területükön bejegyzett adóalany adóalapját, és ennek megfelelően vethetik ki az adót. Ez az úgynevezett „elsődleges kiigazítás”, amely révén az adóhatóság felfelé módosítja az adóalany által bejelentett adóköteles nyereség összegét ⁽³³⁾.

— A 9. cikk (2) bekezdésének célja annak elkerülése, hogy a 9. cikk (1) bekezdésének megfelelően elsődleges kiigazítást végrehajtó Szerződő Állam által így módon megadóztatott nyereséget egy a másik Szerződő Államban bejegyzett kapcsolt vállalkozásnál is megadóztassák ⁽³⁴⁾. E célból ez a bekezdés arra kötelezi a másik Szerződő Államot, hogy vagy csökkentse a kapcsolt vállalkozás adóalapját az első Szerződő Állam által az elsődleges kiigazítás nyomán megadóztatott, kiigazított nyereség összegével, vagy gondoskodjon a befolyt adó visszafizetéséről. A másik Szerződő Állam által végrehajtott fenti kiigazítás mindazonáltal nem automatikus. Ha úgy ítélik meg, hogy az elsődleges kiigazítás – akár az elvét, akár az összegét tekintve – nem indokolt, tartózkodhat – és általában így is tesz – a kiigazítás végrehajtásától ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Lásd az OECD transzferár irányelvek 1.15. bekezdését.

⁽³³⁾ A 9. cikk (1) bekezdése előírja, hogy: „Amennyiben [...] a két [kapcsolt] vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan feltételeket teremt, vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően adózatható”.

⁽³⁴⁾ A 9. cikk (2) bekezdése előírja, hogy: „Ha az egyik Szerződő Állam egyik vállalkozásának nyereségéhez hozzászámítják – és ennek megfelelően adóztatják – azt a nyereséget, amelyik után a másik Szerződő Államban lévő vállalkozás adózott, és ez a hozzáadott nyereség olyan nyereség, amelyet akkor ért volna el az elsőként említett Szerződő Állam vállalkozása, ha a két vállalkozás közötti feltételek megegyeztek volna a független vállalkozások között alkalmazott feltételekkel, akkor a másik Államnak ennek megfelelően ki kell igazítania a nyereségre kivetett adó összegét. E kiigazítás megállapításakor figyelembe kell venni az Egyezmény egyéb rendelkezéseit, és a Szerződő Államok illetékes hatóságai szükség esetén egyeztetnek egymással”.

⁽³⁵⁾ Amennyiben az érintett felek között nincs egyetértés a megfelelő kiigazítás összegét és jellegét illetően, úgy az OECD adózási modellegyezménye 25. cikke által előírt kölcsönös egyeztető eljárást kell alkalmazni, még ha nincs is olyan rendelkezés, mint a 9. cikk (2) bekezdése. Az érintett illetékes hatóságoknak kizárólag azt kell megtenniük, ami hatáskörükhöz tartozik, de nem kötelesek eredményt elérni, így módon a kettős adóztatás problémája nem oldható meg, ha a Szerződő Államok közötti adózási egyezmény nem tartalmaz választott bírósági kikötést.

A másik Állam által a 9. cikk (2) bekezdése alapján végrehajtott negatív kiigazítás „vizsontmódosításnak” nevezhető, és amennyiben arról megállapodás születik, úgy ténylegesen megakadályozza a nyereség kettős adóztatását.

- (55) Az OECD transzferár irányelvek öt módszert határoznak meg a szokásos piaci ár megközelítő megállapítására és a nyereségnek egy csoport vállalkozásai közötti megosztására: i. összehasonlítható független árak módszere; ii. költség és jövedelem módszer; iii. vizsonteladási árak módszere; iv. TNMM és v. üzleti nyereségmegosztás módszere. Az OECD transzferár irányelvek megkülönböztetik az ügyleteken alapuló hagyományos módszereket (az első három módszer) és a nyereségen alapuló üzleti módszereket (a két utolsó módszer). A multinacionális vállalkozások továbbra is szabadon alkalmazhatnak az irányelvekben nem szereplő transzferárképzési módszereket, feltéve, hogy e módszerek szokásos piaci transzferárakat eredményeznek ⁽³⁶⁾.
- (56) A TNMM egyike az ügyletek szokásos piaci árának becslését és az ugyanazon csoporthoz tartozó vállalkozások közötti nyereségmegosztás meghatározását szolgáló „közvetett módszereknek”. A módszer nem egy meghatározott ügylet, hanem egy ellenőrzött ügyletsorozat vagy egy tevékenység egésze tekintetében állapítja meg a hozzávetőleges nyereséget.
- (57) A TNMM alkalmazása esetén ki kell választani az ellenőrzött ügylet vagy ügyletsorozat azon részesét, amely tekintetében kiválasztanak és megvizsgálunk egy nettó nyereségmutatót ⁽³⁷⁾. Ennek összeegyeztethetőnek kell lennie a végrehajtott funkcionális elemzéssel. A TNMM-en alapuló vizsgálat keretében általában azt a részes felet vizsgálják, amelyre a módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és amelyhez a legmegbízhatóbb összehasonlítási tényezőket lehet találni. A gyakorlatban ez a részes fél a két részes fél közül a funkcionális elemzés alapján a kevésbé összetett fél lesz, az ellenőrzött ügylet vagy ügyletsorozat által létrehozott reziduális nyereséget pedig hozzárendelik az összetettebb részes félhez ⁽³⁸⁾.
- (58) A TNMM-et következőképpen gyakran alkalmazzák az olyan esetekben, amikor az ellenőrzött ügylet vagy ügyletsorozat egyik részes fele nyújtja az ügyletnek vagy ügyletekhez kapcsolódó valamennyi összetett és/vagy egyedi hozzájárulást, míg a másik részes fél biztosítja az általánosabb és/vagy automatikusabb funkciókat, és nem nyújt semmilyen egyedi hozzájárulást, mint például egy korlátozott kockázatot viselő forgalmazó. Ezzel szemben a TNMM valószínűleg nem megbízható akkor, ha valamennyi részes fél értékes egyedi hozzájárulást nyújt. Ez esetben az üzleti nyereségmegosztás módszere tekinthető a transzferárképzés megbízhatóbb módszerének ⁽³⁹⁾.

2.4. A vitatott program kedvezményezettjei

- (59) A többletnyereség adómentességét célzó programot 2004 óta alkalmazzák, és az fokozatosan egyre jelentősebbé vált. A Belgium által közölt információk alapján a vitatott program bevezetése óta 55 vállalkozás részesült annak előnyeiben, és összesen 66 feltételes adómegállapítási határozat született ⁽⁴⁰⁾. A belga hatóságok közölték, hogy a vitatott program bevezetése óta soha nem utasítottak el a többletnyereség adómentességét lehetővé tevő feltételes adómegállapítás iránti kérelmet ⁽⁴¹⁾. A vitatott program 2004. évi bevezetése óta évente kibocsátott feltételes adómegállapítási határozatok számát az 1. táblázat tartalmazza.

A többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítások száma 2004 óta

Tárgyév	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ügyek száma	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Forrás: belga pénzügyminisztérium, 2014. május 31.

⁽³⁶⁾ Az OECD transzferár irányelvek 2.9. bekezdése szerint: „Ezeket az egyéb módszereket azonban nem szabad az OECD által elismert módszerek helyett alkalmazni akkor, ha az utóbbiak jobban megfelelnek az adott esetre jellemző tényeknek és körülményeknek”.

⁽³⁷⁾ Az OECD transzferár irányelveinek kifejezésjegyzéke a nettó nyereségmutatót a „nettó nyereség megfelelő alapon (pl. költségek, árbevétel, eszközök) viszonyított arányként” határozza meg. A nettó nyereségmutató másik gyakori elnevezése nyereségszint-mutató.

⁽³⁸⁾ Lásd az OECD transzferár irányelvek 3.18. bekezdését.

⁽³⁹⁾ Lásd az OECD transzferár irányelvek 2.59. bekezdését.

⁽⁴⁰⁾ 2015. május 31-én frissített adatok.

⁽⁴¹⁾ Lásd a Bizottság második tájékoztatási kérelmének 1. kérdésére adott, 2014. március 18-i választ: „Kijelentjük, hogy egyetlen negatív határozat sem született”.

- (60) Belgium a többletnyereség adómentességét biztosító 66 feltételes adómegállapítás mindegyikére vonatkozóan alapvető pénzügyi adatokat közölt (további részletekért lásd a mellékletet).
- (61) Azokat a helyzeteket, amelyekben biztosították a többletnyereség adómentességét, a (62) és (64) preambulumbekzdésben bemutatott példák illusztrálják.
- (62) Első példa: feltételes adómegállapítás iránti kérelmében az A vállalkozás tájékoztatást ad arról, hogy belgiumi üzemében bővíteni kívánja egy adott termékre vonatkozó gyártási kapacitását, miközben egy külföldi leányvállalat koordinációs feladatkörét (a „központi vállalkozó” feladatkörét) áthelyezi Belgiumba. A kérelemben szerepel továbbá, hogy az A vállalkozás több teljes munkaidős egyenértékes (a továbbiakban: FTE) állást áthelyez Belgiumba. A feltételes adómegállapítási határozatból kitűnik, hogy nem merül fel kettős adóztatással kapcsolatos probléma. A határozat rámutat arra, hogy az, hogy Belgiumban a könyv szerinti nyereség magasabb a független vállalkozás nyereségénél, különösen a know-how-val, a beszerzés terén meglévő előnyökkel, az ügyféllistákkal stb. függ össze, amelyek a csoportban azelőtt is megvoltak, hogy a központi vállalkozó feladatkörét áthelyezték Belgiumba. A feltételes adómegállapítási határozat ugyanakkor megjegyzi, hogy a csoport ingyenesen bocsátotta belga vállalkozása rendelkezésére ezeket az „immateriális javakat”, ami azt jelenti, hogy a csoporton belül máshol nincs semmilyen adóköteles jövedelem, tehát nem áll fenn a kettős adóztatás veszélye. Az előzetes adómegállapítás (48. pontja) valójában emlékeztet arra, hogy „nem a belga adóhatóságok feladata meghatározni, hogy a külföldi vállalkozások mely” nyereségszámolásában „kell szerepelnie a többletnyereségnek”.
- (63) Második példa: feltételes adómegállapítás iránti kérelmében a B vállalkozás tájékoztatást ad arról, hogy növekedési célú beruházásokat kíván végrehajtani Belgiumban. Azt állítja, hogy az új beruházás számára mint egy csoport részét képező vállalkozás előnyösebb, mint egy független vállalkozás számára. A feltételes adómegállapítási határozatban említett szinergiák a vállalkozás által Belgiumban élvezett, a következő formákban jelentkező előnyökre vonatkoznak: alacsonyabb beruházási költségek a vállalkozás Belgiumban már meglévő létesítményének köszönhetően, alacsonyabb működési költségek, annak köszönhetően, hogy a telephely általános költségei egy szélesebb termelési bázison oszthatók el, valamint olcsó energiához való hozzáférés.
- (64) Harmadik példa: feltételes adómegállapítás iránti kérelmében a C vállalkozás kifejti, hogy európai tevékenységeinek átszervezése nyomán belga leányvállalatát központi vállalkozássá kívánja tenni. A C vállalkozás növelné belgiumi FTE-létszámát. Belgium ezúttal is elfogadja, hogy a központi vállalkozás adóalapjának kiszámításához a TNMM-et vegyék igénybe, nyereségszint-mutatóként a független vállalkozások által a szabad piacon összehasonlítható ügyletek keretében elért, adózás előtti nyereséget véve figyelembe. Ennek alapján a C vállalkozás adózás előtti nettó nyeresége mintegy 60 %-ának megfelelő negatív kiigazítást ér el.
- (65) A Bizottság, miután megvizsgált 22 feltételes adómegállapítást, úgy véli, hogy ez a három példa a szóban forgó program egészét reprezentálja. Jóllehet a tények, az érintett összegek és az ügyletek esetenként eltérőek, mindegyik esetben olyan multinacionális vállalkozások szerepelnek, amelyek növelték belgiumi tevékenységüket, és kérelmezték, illetve elérték, hogy a Belgiumban ténylegesen realizált – de állítólagosan szinergiáknak, méretgazdaságossággal kapcsolatos okoknak vagy valamely csoporthoz tartozásukkal összefüggő tényezőknek betudható – nyereségüket levonják társasági adóalapjukból. A Bizottság a megvizsgált minta alapján megállapítja, hogy a többletnyereség adómentességét nem kisvállalkozásoknak biztosították, és a belga hatóságok nem tudták alátámasztani azt az állításukat, amely szerint a többletnyereség adómentessége kis csoporthoz tartozó vállalkozásoknak, illetve szinergiák vagy méretgazdaságosság állítólagos fennállásán kívüli egyéb okokból is biztosított lett volna.
- (66) A belga hatóságok, miután a Bizottság felkérte őket annak igazolására, hogy a többletnyereség adómentessége a kis- és középvállalkozások (a továbbiakban: kkv-k) számára is elérhető, a legkisebb kedvezményezetttek közül hármat említettek:
- a [100–120] (*) millió EUR mérlegfőösszegű, [60–80] millió EUR árbevétellel és [200–250] FTE-munkavállalóval rendelkező D vállalkozás,
 - a [70–90] millió EUR mérlegfőösszegű és [250–300] FTE-munkavállalóval rendelkező E vállalkozás,
 - az [50–70] millió EUR mérlegfőösszegű, [70–90] millió EUR árbevétellel és [350–400] FTE-munkavállalóval rendelkező F vállalkozás.

(*) Szakmai titoktartási kötelezettség vonatkozik rá.

- (67) A belga hatóságok, miután a Bizottság felkérte őket annak alátámasztására, hogy a többletnyereség adómentessége szinergiák vagy méretgazdaságosság állítólagos fennállásán kívüli egyéb okokból is biztosított, három példát soroltak fel. A transzferárazásra vonatkozó e feltételes adómegállapításokban a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat a csoportokhoz tartozó belga vállalkozások kérésére a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján negatív viszontmódosítást hagyott jóvá e vállalkozások tekintetében. A belga vállalkozások számára azonban ebben a három esetben biztosított negatív kiigazítás az e vállalkozások csoportjaihoz tartozó németországi, egyesült királyságbeli és dániai vállalkozások nyereségének a német, brit, illetve dán adóhatóságok által végrehajtott, a transzferárak általi elsődleges pozitív kiigazítását követte.
- (68) Ez a határozat nem vonatkozik sem a transzferárak ilyen tényleges viszontmódosításaira, sem más hasonló kiigazításokra. A határozat csak a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapításokra vonatkozik, amely mentesség a belga adóalap egyoldalú és proaktív csökkentését jelenti, és nem egy másik adóhatóság által végrehajtott elsődleges pozitív transzferár-kiigazításhoz kapcsolódik, továbbá egyéb módon sem utal arra, hogy a csökkentett összegek egy külföldi adóalapban szerepeltek volna. A többletnyereség adómentességének alkalmazásához nem szükséges, hogy az adó alól mentesülő nyereséget korábban megadóztassák, vagy az szerepeljen a csoport egy másik külföldi vállalkozásának adóalapjában. Ez a jellegzetesség a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapításokat megkülönbözteti a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat által a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján kibocsátott, a transzferárazásra vonatkozó egyéb feltételes adómegállapítási határozatoktól, amelyek szintén lehetővé teszik a tényleges könyv szerinti nyereség adózással összefüggő csökkentését, de csak abban az esetben, ha a csökkentés a tényleges adóztatás vagy egy külföldi adóhatóság által végrehajtott elsődleges pozitív transzferár-kiigazítás következménye.

3. AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁHOZ VEZETŐ OKOK

- (69) A Bizottság azért döntött a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása mellett, mert előzetes álláspontja szerint a többletnyereség adómentességét célzó program a belső piaccal való összeegyeztethetlensége miatt a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése által tiltott állami támogatási programnak minősül.
- (70) Először is, a Bizottság előzetes véleménye szerint, a többletnyereség adómentességét célzó program a Tanács (EU) 2015/1589 rendelete ⁽⁴²⁾ 1. cikkének d) pontja szerinti állami támogatási programot képez, amely multinacionális csoportokhoz tartozó bizonyos belga vállalkozások számára – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – lehetővé teszi a Belgiumban fizetendő társasági adójuk összegének jelentős csökkentését. A Bizottság azon tény ellenére jutott erre a következtetésre, hogy az adómentességet feltételes adómegállapítási határozatokkal biztosítják.
- (71) Másodszor, a Bizottság előzetesen úgy ítélte meg, hogy a vitatott program szelektív előnyt biztosított kedvezményezettjeinek. A Bizottság úgy vélte, hogy a program a referenciarendszertől való eltérést jelent, mivel a társasági adó alóli mentességet biztosít az elért nyereség egy része tekintetében, miközben e nyereséget a csoporttagként működő belga vállalkozás ténylegesen elérte, és azt rögzítették annak számviteli nyilvántartásában. A Bizottság szintén kétségeit fejezte ki a tekintetben, hogy a program keretében adómentességet élvező úgynevezett többletnyereség megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, mivel erősen vitatható az a lehetőség, hogy a nyereség egy ilyen összetevője külön kezelhető, és mivel a multinacionális csoporthoz való tartozásból származó tényleges nyereséget mindenképpen jelentősen felülértékelték.
- (72) A Bizottság előzetesen azt is megállapította, hogy a vitatott program által biztosított előny szelektív, mivel csak valamely multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozások részesülnek abban. A kizárólag Belgiumban tevékenykedő belga vállalkozások ugyanis nem tudtak ilyen előnyökre szert tenni. A program kedvezményezettjei ezenkívül tevékenységük jelentős részét általában áthelyezték Belgiumba, vagy jelentős beruházásokat hajtottak végre az országban.
- (73) A Bizottság mindemellett előzetesen úgy vélte, hogy a többletnyereség adómentessége nem indokolható a kettős adóztatás elkerülésének szükségességével, lévén, hogy az nem függvénye egy másik ország ugyanazon nyereség megadóztatására irányuló szándékának.

⁽⁴²⁾ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (kodifikált szöveg) (közzétéve: HL L 248., 2015.9.24., 9. o.) 2015. október 14-i hatállyal hatályon kívül helyezte, és felváltotta az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendeletet (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.). A 659/1999/EK rendeletre való hivatkozásokat az (EU) 2015/1589 rendeletre vonatkozó hivatkozásnak kell tekinteni, és az ez utóbbi rendelet II. mellékletben található megfelelési táblázatnak megfelelően kell értelmezni.

- (74) Mivel az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében foglalt valamennyi egyéb feltétel teljesült, és nem volt olyan nyilvánvaló ok, amely alapján megállapítható lett volna a többletnyereség adómentességére irányuló program belső piaccal való összeegyeztethetősége, a Bizottság arra az előzetes következtetésre jutott, hogy ez a program a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatási programot képez. A Bizottság tehát úgy határozott, hogy a szóban forgó program tekintetében megindítja az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdésében meghatározott eljárást.

4. BELGIUM ÉSZREVÉTELEI

- (75) Belgium észrevételeket fogalmazott meg az eljárás megindításáról szóló határozatban az intézkedés értékeléséhez választott keretet illetően, az egyenlő bánásmód elvének be nem tartására hivatkozott, és azt állította, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat több értelmezési hibát tartalmazott.

4.1. Belgium észrevételei az intézkedés értékeléséhez választott kerettel és az egyenlő bánásmód elvével kapcsolatban

- (76) Belgium vitatja, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (2) bekezdése, a 2006. július 4-i körrendelet, a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat éves jelentései és a feltételes adómegállapítási határozatok elemzése együttesen az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában foglalt kritériumok szerinti programot képeznek. Belgium megítélése szerint a többletnyereség adómentességét biztosító valamennyi feltételes adómegállapítási határozat mélyreható elemzésének hiányában az intézkedés mint program vizsgálatának kizárólag a jogszabályi rendelkezésekre kell összpontosítania. Belgium úgy véli, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatban bemutatott példákat szelektív módon választották ki, és azok csak felszínes következtetések levonására alkalmasak.
- (77) Belgium hangsúlyozza továbbá, hogy Belgium az egyetlen tagállam, amellyel szemben a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárást nem egy egyedi intézkedés tekintetében, hanem előzetes adómegállapítások rendszere tekintetében indította el, holott a tagállamok többsége alkalmaz előzetes adómegállapításokat. Belgium úgy véli, hogy ez az eljárás módja ellentétes az egyenlő bánásmód elvével.

4.2. Belgium észrevételei az eljárás megindításáról szóló határozatban lévő értelmezési hibákkal kapcsolatban

4.2.1. A számviteli nyereség és a referenciarendszer szerepe

- (78) Belgium azt állítja, hogy a Bizottság a referenciarendszer meghatározása céljából túl nagy jelentőséget tulajdonít a belga vállalkozások számviteli nyereségének. A társasági adóra vonatkozó belga jogszabályok számos – pozitív és negatív – kiigazítást engedélyeznek vagy írnak elő a számviteli nyereségről az adóköteles nyereségre való áttérés érdekében. Belgium szerint ezek a kiigazítások, különösen a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontjában meghatározottak, a referenciarendszer elválaszthatatlan elemét képezik, és mindazokra az adóalanyokra alkalmazandók, amelyek teljesítik a kérdéses kiigazítások előnyeiben való részesüléshez szükséges feltételeket.
- (79) Belgium kijelenti továbbá, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja a kettős adóztatás elkerülését célozza. Mivel a gazdasági kettős adóztatás jelentette problémák nem érintik sem a nemzeti csoportokat, sem az önálló vállalkozásokat, azok a szóban forgó intézkedés által követett cél tekintetében a multinacionális vállalkozásoktól eltérő ténybeli és jogi helyzetben vannak. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem jelent tehát a közös adózási rendszertől való eltérést.

4.2.2. A szokásos piaci ár elvének Belgium általi, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján történő alkalmazása nem biztosít semmilyen előnyt

- (80) Belgium azt állítja, hogy társasági adórendszere alapján csak a szokásos piaci feltételek mellett elért nyereség adóztható meg. Ezenkívül, mivel a Bizottság az állami támogatások értékelése céljából korábban elfogadta a szokásos piaci ár elvét mint a valamely előny meglétének megállapítását lehetővé tevő elvet, egy feltételes adómegállapítási határozat csak akkor biztosíthat előnyt egy adóalany számára, ha ellentétes a szokásos piaci ár elvével.
- (81) Belgium emlékeztet arra, hogy a transzferárak meghatározása nem csak a kapcsolt felek között kicserélt áruk és szolgáltatások megfelelő árának megállapítására szolgál, hanem a többletnyereségnek a csoport különböző vállalkozásai közötti elosztására is. Belgium hangsúlyozza, hogy még ha a vállalkozások közötti valamennyi ügyletet

megfelelően számlázták is, az nem feltétlenül jelenti azt, hogy a teljes nyereség összhangban van a szokásos piaci ár elvével ⁽⁴³⁾. Hozzáteszi, hogy maga a transzferár-kiigazítási mechanizmus bizonyítja, hogy adózással összefüggő célokból nem lehet a kereskedelmi számlákon feltüntetett árakat alapul venni. Következésképpen az, hogy a kereskedelmi nyereség nagyobb az elfogadott, szokásos piaci feltételek melletti nyereségnél, nem releváns.

- (82) Belgium hangsúlyozza, hogy a többletnyereséget a különálló entitás megközelítés alapján – amelyre éppen a szokásos piaci ár elve támaszkodik – nem lehet a belga vállalkozásokhoz rendelni. Tehát ha ezt a nyereséget nem számítják bele a belga vállalkozások adóalapjába, az nem biztosít számukra előnyt. Belgium szerint nemzetközi szinten nincs konszenzus a tekintetben, hogy a csoportszinergiáknak és/vagy a méretgazdaságosságnak köszönhetően realizált nyereséget miként kell elosztani a csoport különböző entitásai, vállalkozásai között. Még ha a többletnyereség – abból kifolyólag, hogy semmilyen más adóhatóság nem vet ki rá adót, Belgiumban pedig adómentességet élvez – esetleg teljesen mentesül is az adóztatás alól, Belgiumnak akkor sem feladata gondoskodni arról, hogy minden nyereséget megadóztassanak.
- (83) Belgium benyújtotta a többletnyereség adómentessége címén levont nyereség meghatározására használt, a (15) preambulumbekkezdésben vázlatosan ismertetett, két szakaszból álló eljárás leírását.
- (84) Belgium úgy véli, hogy a többletnyereség eredetének nincs jelentősége abból a szempontból, hogy biztosít-e előnyt, lévén, hogy Belgium teljes egészében megadóztatja az érintett vállalkozások szokásos piaci feltételek melletti nyereségét. Belgium azt állítja, hogy a többletnyereség általában szinergiákból vagy a méretgazdaságosságból származik, és annak indoklására, hogy ezt a nyereséget nem Belgiumhoz rendeli, az OECD transzferár irányelvek 1.10. bekezdésére hivatkozik ⁽⁴⁴⁾. Belgium úgy véli, hogy ha a többletnyereséget semmilyen más adóterülethez nem rendelik hozzá, és azt ebből kifolyólag nem adóztatják meg, az a szokásos piaci ár elvének hiányossága.
- (85) Belgium cáfolja, hogy következtetések lennének a legmegfelelőbb transzferárképzési módszer vagy a vizsgált részes fél kiválasztásában. Ezenkívül Belgium szerint az esetlegesen megállapított következtetések alapján a program értékelése szempontjából – az összes feltételes adómegállapítás egyenkénti, mélyreható vizsgálata nélkül – nem lehet általános következtetéseket levonni.
- (86) Belgium azt állítja, hogy nem felelős azért, hogy a többletnyereséget külföldön megadóztatják-e vagy nem. A többletnyereség adómentességét biztosító egyes feltételes adómegállapításokat közzétették, és egyes vállalkozások éves beszámolóí e vállalkozások átláthatóságáról tanúskodnak. Az információcsere nem lehetséges, tekintve, hogy nem Belgium feladata határozni a nyereség allokálásáról és adóztatásának helyéről. Ha valóban bebizonyosodik, hogy ezt a nyereséget egyáltalán nem adóztatják meg, annak oka a belga jog és a külföldi jog különbözősége és/vagy a szokásos piaci ár elvének hiányossága.

4.2.3. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikk (2) bekezdése b) pontjának alkalmazása nem szelektív

- (87) A Törvényszék ítélkezési gyakorlatára ⁽⁴⁵⁾ hivatkozva Belgium azt állítja, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikk (2) bekezdésének b) pontja által biztosított előnyökben részesülő vállalkozások – azonkívül, hogy teljesítik az e rendelkezés alkalmazásához szükséges feltételeket – nem rendelkeznek olyan közös jellemzőkkel, amellyel lehetővé teszik más vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket. Belgium szerint annak alapján, hogy az e rendelkezésből származó előnyöket kizárólag multinacionális vállalkozások élvezik, nem állapítható meg annak szelektív jellege, mivel az ilyen típusú vállalkozások, ellentétben például az *offshore* vállalkozásokkal, a gazdasági szektor, a tevékenység, a mérlegfőösszeg nagysága, az alkalmazottak létszáma vagy a székhely szerinti ország tekintetében nem rendelkeznek közös jellemzőkkel.
- (88) Belgium cáfolja továbbá azt az érvet, amely szerint az alapvető tevékenységek Belgiumba való áthelyezése, ott beruházások megvalósítása vagy munkahelyek létrehozása a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítások alkalmazásának implicit vagy explicit feltétele. Belgium szerint a jogszabályok nem írnak elő semmilyen effajta feltételt, és a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgáltatnak nincs hatásköre ilyen feltételek meghatározására. A kérelmező számára előírt egyetlen jogi kötelezettség az, hogy a feltételes adómegállapítási rendszert a belga adójogba bevezető 2002. december 24-i törvény 21. cikkének megfelelően nyújtsa be tevékenységének leírását, valamint a helyzet vagy az egyedi művelet teljes körű leírását.

⁽⁴³⁾ Belgium e tekintetben az OECD transzferár irányelvek 7.12. és 7.13. bekezdéseiben említett, csoporton belüli díjmentes szolgáltatásokkal kapcsolatos példákra hivatkozik.

⁽⁴⁴⁾ Lásd az (52) preambulumbekkezdést.

⁽⁴⁵⁾ A T-399/11. sz. Banco Santander SA és Santusa Holding kontra Európai Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2014:938).

4.2.4. Indokolás

- (89) Belgium úgy véli, hogy a többletnyereség adómentességét az indokolja, hogy ez az intézkedés a lehetséges kettős adóztatás elkerülésének egy szükséges és arányos eszköze. Belgium hangsúlyozza, hogy az adómentességnek nem célja a tényleges kettős adóztatás csökkentése, sem annak orvoslása.

4.2.5. Visszafizetetés

- (90) Belgium úgy érvel, hogy a támogatások visszafizetetté a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve értelmében minden körülmények között kizárt⁽⁴⁶⁾, mivel a transzferárokra és az állami támogatásokra vonatkozó korábbi bizottsági határozatok alapján Belgium arra a következtetésre jutott, hogy – tekintettel az uniós szinten harmonizált szabályozás e területen tapasztalható hiányára – nem állapítható meg állami támogatás megléte, ha a tagállam betartja a szokásos piaci ár elvét⁽⁴⁷⁾. Belgium ezenkívül a Miniszterek Tanácsának a vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexszel kapcsolatos következtetéseire hivatkozik⁽⁴⁸⁾, utalva ezzel egy, a többletnyereség adómentességét célzó program elveivel állítólagosan megegyező elveken alapuló másik rendszerre⁽⁴⁹⁾, és felidézi, hogy a Bizottság a többletnyereség adómentességét célzó programot az állami támogatásra vonatkozó szabályok tekintetében csak az informális tőkére vonatkozó megállapodások rendszerének lejárta után tíz évvel ítélte problematikusnak. Végül, a támogatások visszafizetetté rendkívül bonyolult lenne, és kettős adóztatást eredményezne, valamint nem egyenlő bánásmódot jelentene Belgium és más tagállamok között, amelyek szintén élnek a feltételes adómegállapítások gyakorlatával.

5. AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI

- (91) Az AGC Glass Europe SA/NV 2015. július 1-jén, a(z) [...] pedig 2015. július 3-án észrevételeket fogalmazott meg. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján mindkét vállalkozás részesült feltételes adómegállapításban.
- (92) Az AGC Glass Europe SA/NV észrevételeiben megjegyzi, hogy soha nem alkalmazta és nem érvényesítette a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján kapott feltételes adómegállapítást.
- (93) A(z) [...] azt állítja, hogy alaptalanul szerepel a szóban forgó intézkedés kedvezményezettjei között az eljárás megindításáról szóló határozatban. Hozzáteszi, hogy előzetes árazási megállapodást kötött, amely vagy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti negatív transzferár-kiigazítást, vagy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti pozitív kiigazítást eredményezhet⁽⁵⁰⁾. Ezen elemeket figyelembe véve úgy véli, hogy nem részesült a programból származó előnyökben, és kéri, hogy ne szerepeljen a végleges határozatban és az esetleg abból származó visszafizetettési eljárásokban.

6. AZ INTÉZKEDÉS ÉRTÉKELÉSE

6.1. A program megléte

- (94) A Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó intézkedés az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében támogatási programot képez. E cikk szerint a támogatási program „*olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy absztrakt módon jelöltek meg*”.
- (95) Az uniós ítélkezési gyakorlat e fogalom meghatározás értelmezésével kapcsolatosan nem nyújt iránymutatást. A Bizottság azonban megjegyzi, hogy az Unió bíróságai a múltban elfogadták a Bizottság azon gyakorlatát, hogy a fenti rendelkezés értelmében támogatási programnak minősíti a szóban forgó programéhoz hasonló számos jellemzővel rendelkező adóügyi intézkedéseket⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 69. és 147. pontját.

⁽⁴⁷⁾ Lásd a 46. lábjegyzetet.

⁽⁴⁸⁾ Lásd az ECOFIN Tanács 2003. március 19-i ülése alkalmával az Elnökség által megfogalmazott következtetéseket, amelyek a „Magatartási Kódex” csoport 7018/1/03 FISC 31 REV 1 sz. jelentésére hivatkoznak, és a <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/en/pdf> címen érhetők el.

⁽⁴⁹⁾ Az úgynevezett *informális tőkére vonatkozó megállapodások* rendszere, amelyet a magatartási kódex dokumentumai E002. számú rendszerként határoznak meg.

⁽⁵⁰⁾ A(z) [...] észrevételeihez csatolta az érintett feltételes adómegállapítási határozatot, valamint az annak alapját képező, a transzferárokra vonatkozó tanulmányt.

⁽⁵¹⁾ Lásd különösen a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2006:416), illetve a C-519/07. P. sz. Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2009:556).

- (96) Egy támogatási program a meghatározás szerint a következő három kritériumnak felel meg: i. olyan rendelkezésről van szó, amely alapján támogatások nyújthatók; ii. a rendszerhez nincs szükség további végrehajtási intézkedésre; iii. a rendszer általános és elvont módon határozza meg a támogatások lehetséges kedvezményezettjeit.
- (97) Ami a fentiek közül az első kritériumot illeti, a többletnyereség adómentességét a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján biztosítják. Ez a rendelkezés, amelyet a 2004. június 21-i törvény vezetett be a jövedelemadóról szóló belga törvénybe, bizonyos feltételek megléte esetén engedélyezi az adóalanyok adóalapjában foglalt transzferárak negatív kiigazítását. Ezt a rendelkezést a többletnyereség adómentességét biztosító különböző feltételes adómegállapítási határozatok ezen adómentesség jogalapjaként idézik, és Belgium is említi azt az adómentességet leíró különböző dokumentumokban ⁽⁵²⁾.
- (98) A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazását a 2004. június 21-i törvény indokolása, a 2006. július 4-i körrendelet és a pénzügyminiszter által az e rendelkezés alkalmazására vonatkozó parlamenti kérdésekre adott válaszok fejtik ki. E válaszok megerősítik, hogy a többletnyereség adómentességének alkalmazása túlmutat a fent idézett rendelkezés által meghatározottakon, és kiterjed azokra a nyereségekre is, amelyeket egy másik adóterületen az ugyanazon csoporthoz tartozó kapcsolt vállalkozás nyeresége nem tartalmazott hasonlóképpen. Az annak bizonyítására vonatkozó kötelezettség hiánya, hogy ugyanazt a nyereséget két kapcsolt vállalkozás adóalapja is tartalmazza (az egyik külföldön, a másik Belgiumban), egy fontos tényező, amely révén a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítások megkülönböztethetők a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján negatív transzferár-kiigazítást engedélyező feltételes adómegállapításoktól ⁽⁵³⁾.
- (99) Összefoglalva, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja, a 2004. június 21-i törvény indokolása, a 2006. július 4-i körrendelet és a pénzügyminiszter által a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazására vonatkozó parlamenti kérdésekre adott válaszok képezik azokat a jogi aktusokat, amelyek alapján a többletnyereség adómentességét biztosítják.
- (100) A második kritériumot illetően a Bizottság úgy véli, hogy a „végrehajtási intézkedések” kifejezés úgy értendő, mint amely számottevő mérlegelési hatáskör gyakorlását feltételezi a támogatást megadó hatóság részéről, amely utólagos jogi aktusok elfogadása révén befolyásolhatja a támogatás összegét, jellemzőit vagy odaítélésének feltételeit ⁽⁵⁴⁾. Ezzel szemben a szóban forgó támogatás odaítéléséről rendelkező jogi aktus egyszerű technikai alkalmazása nem képez az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett végrehajtási intézkedést.
- (101) A Bizottság úgy véli, hogy a többletnyereség adómentességét úgy biztosították, hogy nem volt szükség az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja szerinti további végrehajtási intézkedésekre. Az adómentességhez szükséges elemek absztrakt módon leírhatók. Ezek az elemek a támogatások odaítélése terén egy szisztematikus eljárás módjára megítélésre kerülnek, amely a Bizottság által megvizsgált feltételes adómegállapításokból is kiderül, és amelyet Belgium is leírt az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiben.
- (102) Ily módon biztosították a többletnyereség adómentességét, a következő elemek együttes megléte mellett:

— a kedvezményezett vállalkozások egy multinacionális vállalkozáshoz tartoznak,

⁽⁵²⁾ Szintén a program meglétére enged következtetni, hogy a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat éves jelentésében a feltételes adómegállapítási határozatok egy különleges kategóriaként említi a többletnyereség adómentességét biztosító határozatokat, valamint ezt sugallja, hogy más belga hatóságok népszerűsítik a programot. Lásd különösen, Brüsszel-Főváros Régió, <http://www.investinbrussels.com>, „Belgian R&D incentives unparalleled in Europe”, 2013.1.18.: „Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an »excess accounting profit« ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.”; Belga szövetségi pénzügyi szolgálat (Service Public Fédéral Finances), Külföldiek adózásával és beruházásaival foglalkozó osztály (Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers), illetve a „Pénzügyi ösztönzők Belgiumban” (2009) és „Belga adórendszer: Új, innovatív intézkedések” (Párizs, 2007. október 9.) című, a következő címen olvasható prezentációkat: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Nem mindegyik, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján végrehajtott negatív transzferár-kiigazítás alapul úgynevezett többletnyereség meglétében. Ez a rendelkezés a jogalapja azon transzferár-kiigazításoknak is, amelyeket akkor hajtanak végre, ha belga adóalanyok kérésére Belgium válaszul egy másik adóterületen végrehajtott eredeti pozitív kiigazításra elfogadja a belga adóalap csökkentését. Az, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontját az adóalap olyan negatív kiigazításaihoz is jogalként használják, amelyek nem kapcsolódnak a többletnyereség adómentességéhez, nem zárja ki azt, hogy az említett pont a vitatott program jogalapja legyen.

⁽⁵⁴⁾ Például amikor egy közjogi intézmény jogosult különböző eszközöket igénybe venni a helyi gazdaság előmozdítása érdekében, és e célból több támogatási intézkedést hoz, az számottevő mérlegelési hatáskör gyakorlását jelenti a támogatás összege, jellemzői vagy feltételei, valamint a támogatás odaítélése révén elérni kívánt cél tekintetében, ugyanakkor ebből nem lehet támogatási program meglétére következtetni. Lásd a Finnország által az Álands Industrihus Ab számára nyújtott C 6/08 (korábbi NN 69/07) számú állami támogatásról szóló, 2011. július 13-i 2012/252/EU bizottsági határozat (HL L 125., 2012.5.12., 33. o.), (110) preambulumbekkezdését.

- e vállalkozások a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat határozatával kötelező előzetes engedélyre tesznek szert, ebből következően a támogatás csak olyan új helyzethez kapcsolódó nyereséghez nyújtható, amelynek adózási szempontból még nem volt hatása, mint például a központi vállalkozás Belgiumba való áthelyezésével járó átszervezés, a tevékenységek bővítése vagy új beruházások végrehajtása az országban ⁽⁵⁵⁾,
 - az e vállalkozások által elért nyereség meghaladja azt a nyereséget, amelyet összehasonlítható önálló vállalkozások hasonló körülmények között elértek volna,
 - ezek a vállalkozások nem fogantathatnak pozitív kiigazítást egy másik tagállamban.
- (103) Ahogy azt a (65) preambulumbekzdés jelzi, a Bizottság megvizsgálta egy 22 feltételes adómegállapítási határozatból álló mintát, amely a szóban forgó program szempontjából reprezentatívnek tekinthető. Valójában, még ha az egyedi tények, az érintett összegek és a műveletek a különböző feltételes adómegállapításokban eltérőek is, mindegyik határozat olyan nagyméretű multinacionális vállalkozásra vonatkozik, amelyek növelték belgiumi tevékenységüket, és kérelmezték, illetve elérték, hogy a Belgiumban ténylegesen realizált – de állítólag szinergiáknak, a méretgazdaságossággal kapcsolatos okoknak vagy a valamely csoporthoz tartozásukkal összefüggő tényezőknek betudható – nyereségüket levonják társasági adóalapjukból.
- (104) Ellentétben a Belgium által állítottakkal, az a tény, hogy a Bizottság a több feltételes adómegállapításból összeállított mintában fellelhető közös elemekre hivatkozik, nem jelenti azt, hogy a Bizottság úgy véli, hogy az állami támogatási elemek nem egy programból, hanem egyedi feltételes adómegállapításokból erednek. A Bizottság úgy véli, hogy a feltételes adómegállapítások a program alkalmazását szolgáló eszközt képeznek, ahogy arról a program alapját képező törvény rendelkezik, és hogy a bizonyos feltételes adómegállapítási határozatoknak az eljárás megindításáról szóló határozatban való ismertetése csak azt kívánja bemutatni, hogy miként működött a programot a gyakorlatban. Mindenesetre a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatának 4.1. szakaszában egyértelműen kifejtette azokat az okokat, amelyek alapján a vizsgálat e szakaszában úgy ítélte meg, hogy az intézkedés támogatási programot képez, ily módon Belgium semmilyen illúziót nem táplálhatott azzal kapcsolatban, hogy a Bizottság az állami támogatási elemeket esetleg úgy tekinti, hogy azok nem egy programból, hanem egyedi feltételes adómegállapításokból erednek.
- (105) Az a kötelezettség, miszerint az adóalanyoknak egyedi feltételes adómegállapítást kell kapnia ahhoz, hogy részesülhessen a többletnyereség adómentességének előnyeiben, nem végrehajtási intézkedés, hanem a program alkalmazásához kapcsolódó technikai körülmény, amelynek rendeltetése a program által meghatározott feltételek betartásának megerősítése és az adóalany által az állítólag többletként jelentkező, adó alól mentesítendő összeg meghatározásához választott módszer ellenőrzése ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Ezt a megállapítást nem befolyásolja, hogy a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat korlátozott mérlegelési hatáskörrel rendelkezik arra vonatkozóan, hogy az adóalany által adott tájékoztatás alapján elfogadja az adóalapra alkalmazott negatív kiigazítás pontos mértékét, vagy értékelje, hogy teljesülnek-e bizonyos feltételek, amelyek megléte esetén ilyen csökkentést engedélyezni lehet (például egy olyan új helyzet megléte, amelynek adózási szempontból még nem volt hatása). A feltételes adómegállapításokkal foglalkozó különleges szolgálat létezése, amely szolgálat a feltételes adómegállapítások tekintetében kizárólagos hatáskörrel rendelkezik arra vonatkozóan, hogy értékelje a többletnyereség – az adóalany által a második szakasz során bejelentett –

⁽⁵⁵⁾ Ha az adóalany elvileg köteles bemutatni egy, a transzferárra vonatkozó elemzést, akkor a többletnyereség adómentességét alapul szerint biztosítják, anélkül, hogy bizonyítani kellene a kettős adóztatás meglétét. Az adómentesség ezenkívül mindig azon a feltételezésen alapul, hogy a többletnyereség szinergiáknak, méretgazdaságosságnak vagy a multinacionális csoporthoz való tartozásból származó egyéb előnyöknek tudható be.

⁽⁵⁶⁾ Lásd analógiaként a Bizottság 2003. február 17-i 203/601/EK határozatát az Írország által alkalmazott, a külföldi jövedelmekre vonatkozó támogatási programról (HL L 204., 2003.8.13., 51. o.) (különösen a határozat (30) preambulumbekzdését); a Bizottság 2003. február 17-i 203/755/EK határozatát a Belgium által a Belgiumban létrehozott koordinációs központok javára működtetett támogatási programról (HL L 282., 2003.10.30., 25. o.) (különösen a határozat (13) preambulumbekzdését: a koordinációs központokat, ahhoz, hogy részesülhessenek a program által biztosított különleges adózási státusz előnyeiben, királyi rendelettel egyedileg jóvá kell hagyni); a Bizottság 2003. február 17-i 2003/515/EK határozatát a nemzetközi finanszírozási tevékenységek javára Hollandia által végrehajtott támogatási programról (HL L 180., 2003.7.18., 52. o.) (különösen a határozat (16) preambulumbekzdését: a kockázati tartalék létrehozását, ami a rendszer értelmében adómentességgel jár, a holland adóhatóságnak engedélyeznie kellett); a Bizottság 2002. október 16-i 2003/501/EK határozatát a C 49/2001. (ex NN46/2000) számú, a koordinációs központok számára létrehozott, Luxemburg által végrehajtott állami támogatási programról (HL L 170., 2003.7.9., 20. o.) (különösen a határozat (9) preambulumbekzdését: ahhoz, hogy az adóalany részesülhessen a koordinációs központok rendszere által biztosított különleges adózási státusz előnyeiben, előzetes közigazgatási megállapodásra volt szükség); valamint a Bizottság 2002. augusztus 22-i határozatát a Spanyol Királyság által a „Vizcaya-i koordinációs központok” javára alkalmazott állami támogatási programról [C 48/2001 (korábbi NN 43/2000.) számú támogatás], HL L 31., 2003.2.6., 26. o. (különösen a határozat (14) preambulumbekzdését: ahhoz, hogy részesülhessenek a koordinációs központok adózási rendszerével járó előnyökben, a vállalkozásoknak előbb meg kell kapniuk az adóhatóság engedélyét, amely legfeljebb öt évre szól).

megközelítő összegének megbízhatóságát, szükségképpen megköveteli, hogy a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat korlátozott mérlegelési hatáskörrel rendelkezzen. A korlátozott hatáskör azonban csak az adómentesség következetes alkalmazásának biztosítását teszi lehetővé.

- (107) A feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat a (102) preambulumbekkezdésben foglalt feltételek teljesülése esetén rendszeresen bocsátott ki a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítási határozatokat. Ezenkívül, ahogy azt Belgium megerősítette, a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat soha nem utasított el semmilyen, a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítás iránti kérelmet ⁽⁵⁷⁾.
- (108) A Bizottság ebből azt a következtetést vonja le, hogy a többletnyereség adómentességéhez nincs szükség további végrehajtási intézkedésre.
- (109) Ami a harmadik kritériumot illeti, a jogi aktus, amely alapján a többletnyereség adómentességét biztosítják, általános és absztrakt módon határozza meg a mentesség lehetséges kedvezményezettjeit. Az adómentességben való részesüléshez szükséges feltételes adómegállapítások jogalapját képező, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontját csak „kapcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoporthoz” tartozó vállalkozások tekintetében alkalmazzák.
- (110) Ebből következően a többletnyereségnek a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat szisztematikus gyakorlata szerinti adómentessége kimeríti az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott, a támogatási program meglétéhez szükséges feltételeket. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint támogatási program megléte esetén a Bizottság megteheti, hogy a szóban forgó programnak csupán az általános jellemzőit tanulmányozza, és nem köteles megvizsgálni minden egyes esetet, amelyben a programot alkalmazták ⁽⁵⁸⁾.

6.2. A támogatás fennállása

- (111) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében foglaltak szerint a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet – egyéb rendelkezések hiányában – a belső piaccal összeegyeztethetetlen.
- (112) Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett támogatáskénti minősítéshez az e rendelkezésben leírt valamennyi feltétel teljesülése szükséges ⁽⁵⁹⁾. A Szerződés alapján megállapítható tehát, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, először is állami beavatkozásról vagy állami forrásból történő beavatkozásról kell, hogy szó legyen, másodszor ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor egy vállalkozást előnyben kell részesítenie, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Ami a támogatás fennállásával kapcsolatos első feltételt illeti, a többletnyereség adómentessége a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontján és mindazokon az iránymutató dokumentumokon alapul, amelyek alátámasztják a mentességet biztosító e rendelkezés belga hatóságok általi értelmezését. Ezenfelül a mentességet egy belga adóigazgatási szerv, a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálat által kibocsátott kötelező feltételes adómegállapítások útján adják meg, és azok kötelező erejűek a belga adóhatóságra nézve. Következésképpen a többletnyereség adómentessége a belga államnak tudható be.
- (114) Ami a program állami források révén történő finanszírozását illeti, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint egy intézkedés, amely által a hatóságok bizonyos vállalkozásoknak olyan adómentességet biztosítanak, amely – noha nem foglalja magában állami források tényleges átruházását – ezeket a vállalkozásokat a többi adóalanyhoz képest kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza, állami támogatásnak minősül ⁽⁶¹⁾. A Bizottság a 6.3. szakaszban kimutatja, hogy a többletnyereség adómentessége a Belgiumban a szóban forgó program keretében feltételes adómegállapításban részesített vállalkozások által fizetendő adó csökkenését eredményezi, oly módon, hogy leválasztja azt az adót, amelyet e vállalkozásoknak a közös társaságiadó-rendszer értelmében be kellett volna fizetniük, ha a szóban forgó program nem létezett volna. Következésképpen a többletnyereség

⁽⁵⁷⁾ Lásd az (59) preambulumbekkezdést.

⁽⁵⁸⁾ Lásd: a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 82. pontja; a 248/84. sz. Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:1987:437) 18. pontja; és a C-75/97. sz. Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:1999:311) 48. pontja.

⁽⁵⁹⁾ Lásd a C-399/08 P sz. Bizottság kontra Deutsche Post ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2010:481) 38. pontját, valamint az abban idézett ítélkezési gyakorlatot.

⁽⁶⁰⁾ Lásd a C-399/08 P sz. Bizottság kontra Deutsche Post ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2010:481) 39. pontját, valamint az abban idézett ítélkezési gyakorlatot.

⁽⁶¹⁾ Lásd a C-106/09 P és a C-107/09 P sz. Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:732) 72. pontját és az abban idézett ítélkezési gyakorlatot.

adómentessége állami források elvesztését okozza, mivel a szóban forgó program előnyeit élvező vállalkozások által fizetendő adó bármilyen csökkentése olyan adóbevételek kiesésével jár, amelyekkel Belgium rendes körülmények között rendelkezett volna.

- (115) Ami az állami támogatás fennállásának második feltételét illeti, a szóban forgó programból származó előnyökben részesülő vállalkozások a tevékenységüket több tagállamban folytató multinacionális vállalkozások, ily módon a javukra megítélt minden támogatás alkalmas arra, hogy befolyásolja az Unión belüli kereskedelmet. Ezenkívül, minthogy adómentességet biztosító feltételes adómegállapítást csak egy új helyzetből származó nyereség tekintetében lehet kibocsátani, ami feltételezi a vállalkozás tevékenységeinek Belgiumba való áthelyezését vagy ottani tevékenységeinek bővítését, és mivel a mentességből fakadó előny arányos az új tevékenységek jelentőségével és a vállalkozás által Belgiumban termelt nyereség nagyságával, a program jellegéből adódóan befolyásolja a multinacionális csoportoknak az unión belüli beruházásaik elhelyezésére vonatkozó döntéseit, tehát hatással van az Unión belüli kereskedelemre.
- (116) Az állam által nyújtott intézkedés egyébiránt akkor tekinthető úgy, hogy torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, ha feltehetően javítja a kedvezményezettek más versenytárs vállalkozásokkal szembeni versenypozícióját⁽⁶²⁾. A szóban forgó program, amennyiben a közös társaságiadó-rendszer értelmében fizetendő adó csökkentésével mentesíti a kedvezményezett vállalkozásokat egy olyan tehertől, amelyet rendes körülmények között viselniük kellett volna, e vállalkozások pénzügyi helyzetének javításával torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, ily módon az állami támogatás fennállásának negyedik feltétele szintén teljesül.
- (117) Az állami támogatás fennállásának harmadik feltételével kapcsolatosan a Bizottság a következő szakaszban kimutatja, hogy a szóban forgó program hogyan juttatja szelektív előnyhöz egy csoport e programba befogadott belga vállalkozásait, valamint azokat a multinacionális csoportokat, amelyekhez e vállalkozások tartoznak. Ez az előny a vállalkozások adóalapjának egyoldalú negatív kiigazításából származik, amelynek eredményeképpen csökken az e vállalkozások által Belgiumban fizetendő társasági adó összege ahhoz az adóösszeghez képest, amelyet a közös társaságiadó-rendszer értelmében rendes körülmények között fizetniük kellett volna.

6.3. Szelektív előny megléte

- (118) Az ítélkezési gyakorlat szerint: „a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy egy adott jogi szabályozás keretén belül alkalmas-e a nemzeti intézkedés arra, hogy »bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek előállítását« előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és termékekkel szemben, amelyek a szabályozás céljára tekintettel jogi és ténybeli szempontból azokkal összehasonlíthatóak. Igenlő válasz esetén az érintett intézkedés teljesíti a szelektivitás követelményét”⁽⁶³⁾.
- (119) Az adózással kapcsolatos ügyek vonatkozásában a Bíróság egy három szakaszból álló vizsgálatot dolgozott ki annak megállapítására, hogy egy adott adóintézkedés szelektív-e⁽⁶⁴⁾. Az első szakaszban meg kell határozni, hogy melyik a tagállamban alkalmazandó közös vagy rendes adórendszer, vagyis a „referenciarendszer”. A második szakaszban meg kell határozni, hogy a kérdéses adóintézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, amennyiben különbséget tesz a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ha az intézkedés a referenciarendszertől való eltérésnek minősül, akkor a harmadik szakaszban meg kell állapítani, hogy az intézkedést indokolja-e a referenciarendszer jellege vagy szerkezete. A referenciarendszerhez képest eltérést jelentő adóintézkedés akkor indokolható, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ez az intézkedés közvetlenül az adórendszere alapvető vagy irányadó elveiből fakad⁽⁶⁵⁾. Ez esetben az adóintézkedés nem szelektív. A bizonyítás terhe ebben a harmadik szakaszban a tagállamra hárul.

6.3.1. A referenciarendszer meghatározása

- (120) Egy támogatási intézkedés szelektív jellegének elemzéséhez alkalmazott referenciarendszert szabályok koherens együttese alkotja, amely szabályok objektív kritériumok alapján a referenciarendszer – az annak célja szerint meghatározott – alkalmazási körébe tartozó valamennyi vállalkozásra vonatkoznak.

⁽⁶²⁾ Lásd a 730/79. sz. Philip Morris ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:1980:209) 11. pontját; valamint a T-298/97., T-312/97. stb. sz. Alzetta egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2000:151) 80. pontját.

⁽⁶³⁾ A C-172/03. sz. Heiser-ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:130) 40. pontja.

⁽⁶⁴⁾ Lásd a C-78/08–C-80/08. sz. Paint Graphos egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:550) 49–63. pontját.

⁽⁶⁵⁾ Lásd a C-78/08–C-80/08. sz. Paint Graphos egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:550) 65. pontját.

6.3.1.1. A referenciarendszer a belga társaságiadó-rendszer

- (121) A jelen esetben a Bizottság úgy véli, hogy a referenciarendszer a belga társaságiadó-rendszer keretében a társaságok nyereségének megadóztatását szolgáló közös jogrendszer⁽⁶⁶⁾, amelynek célja a Belgiumban adóköteles valamennyi vállalkozás nyereségének megadóztatása. A belga társaságiadó-rendszer a belgiumi illetőségű társaságokra, valamint a nem belgiumi illetőségű társaságok belgiumi fióktelepeire alkalmazandó. A belgiumi illetőségű társaságok⁽⁶⁷⁾ kötelesek társasági adót fizetni a globális szinten elért nyereségük után⁽⁶⁸⁾, kivéve, ha kettős adóztatás elkerülését célzó egyezményt alkalmaznak. A nem belgiumi illetőségű társaságok csak bizonyos belgiumi eredetű jövedelemtípusok után kötelesek társasági adót fizetni⁽⁶⁹⁾. A belga társasági adót mindkét esetben a teljes nyereség után kell megfizetni, függetlenül attól, hogy az globális szinten vagy Belgiumban keletkezett-e. Következésképpen általában véve úgy tekintendő, hogy a vállalkozások adóztatása szempontjából a Belgiumban jövedelmet termelő valamennyi vállalkozás hasonló jogi és ténybeli helyzetben van.
- (122) A teljes nyereséget a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 24. cikkében meghatározott egyéni vállalkozók adóköteles nyereségének kiszámítására vonatkozó rendelkezésekben leírt nyereségre vonatkozó szabályok alapján állapítják meg. A teljes nyereség a levonható kiadásokkal csökkentett jövedelemnek felel meg, amelyet általában rögzítenek a számviteli nyilvántartásban, ily módon a tényleges könyv szerinti nyereség képezi a belga társaságiadó-rendszer értelmében adóköteles teljes nyereség kiszámításának alapját⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. A többletnyereség adómentessége nem szerves része a referenciarendszernek

- (123) A belga társaságiadó-rendszer értelmében a tényleges könyv szerinti nyereséget a belga adójog által előírt pozitív és negatív kiigazításoknak vetik alá, hogy megkapják a teljes adóköteles nyereséget⁽⁷¹⁾. E tekintetben Belgium úgy érvel, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény által javasolt, a tényleges könyv szerinti nyereségen végrehajtott valamennyi kiigazítás, köztük a többletnyereség adómentessége, a referenciarendszer szerves részét képezi.
- (124) A Bizottság a (125)–(128) preambulumbekkezdésben kifejtett okok miatt nem osztja azt a véleményt, amely szerint a többletnyereség adómentessége a referenciarendszer szerves részét képezi.
- (125) Először is, a többletnyereség adómentességét a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény egyik rendelkezése sem írja elő. A Bizottság megjegyzi, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja, amely alapján a többletnyereség adómentességét ténylegesen biztosítják, valóban hivatkozik a valamely csoport részét képező két vállalkozás közötti egyedi ügyletekre vagy megállapodásokra. Az ezen ügyletek vagy megállapodások tekintetében megállapított feltételek szokásos piaci jellege e rendelkezés alapján eredményezheti a transzferárak kiigazítását, azonban nem engedélyezi, és nem írja elő a valamely multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozás által elért tényleges könyv szerinti nyereség meghatározott részének vagy hányadának egyoldalú, absztrakt adómentességét. Ez a rendelkezés ehelyett a csoporthoz tartozó valamely konkrét kapcsolt külföldi partnerrel létrejött ügylet vagy megállapodás (vagy ügyletsorozat) azonosítását írja elő. Ugyanis kizárólag a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének a) pontja – amely a transzferárak pozitív kiigazítására vonatkozik – teszi lehetővé a belga adóhatóság számára a transzferárak egyoldalú elsődleges kiigazítását, ha a valamely ügylet vagy megállapodás tekintetében meghatározott feltételek eltérnek azoktól, amelyekben szokásos piaci feltételek mellett állapodtak volna meg. Ezzel szemben a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja – amely a transzferárak negatív kiigazítására vonatkozik – tartalmazza azt a kiegészítő feltételt, hogy az adó alól mentesítendő ügylet vagy megállapodás révén keletkező nyereségnek előzőleg az ezen ügyletben vagy megállapodásban részes külföldi partner nyereségében is szerepelnie kell.
- (126) Másodszor, a belga társaságiadó-rendszer valamennyi adóköteles vállalkozást a valós nyeresége után kíván megadóztatni, függetlenül attól, hogy azok önálló vagy valamely csoporthoz tartozó társaságok-e, hogy nemzeti vagy egy multinacionális csoporthoz tartoznak-e, hogy nagy vagy kisebb multinacionális csoporthoz tartoznak-e,

⁽⁶⁶⁾ Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 95. pontját.

⁽⁶⁷⁾ Azaz azok a társaságok, amelyek székhelye, fő telephelye vagy központi ügyvezetésük vagy ügyintézésük helye Belgiumban van (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 2. cikke (1) bekezdésének 5. pontja).

⁽⁶⁸⁾ Lásd a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikkének (1) bekezdését.

⁽⁶⁹⁾ Ez magában foglalja a Belgiumban található ingatlanvagyon, a belga eszközökből vagy tőkéből származó jövedelmet és a Belgiumban található állandó telephely révén realizált nyereséget (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 227–229. cikke).

⁽⁷⁰⁾ Lásd a (25) preambulumbekkezdést.

⁽⁷¹⁾ Lásd a (26)–(28) preambulumbekkezdést.

és hogy rövid ideje telepedtek-e le Belgiumban vagy több éve ott folytatják tevékenységüket. Másképpen fogalmazva, a társaságiadó-rendszer által elérni kívánt cél – azaz valamennyi adóköteles társaság valós nyereség alapján történő megadóztatása – tekintetében mindezek az adóalanyok összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak. A belga jog egyébként nyilvántartja a Belgiumban jelen lévő, társasági adó fizetésére kötelezett jogalanyokat, és számon tart minden szabályszerűen létrehozott, jogi személyiséggel rendelkező és jövedelem-szerző tevékenységet végző vagy ügyleteket végrehajtó társaságot, egyesületet, intézményt és szervezetet ⁽⁷²⁾. A belgiumi társasági adó beszedése szempontjából a társaság jogi formája és szerkezete (vállalatcsoport vagy nem) sem képez meghatározó kritériumot. Következésképpen, noha a tényleges könyv szerinti nyereségen végrehajtott és minden fent említett adóalany számára elérhető kiigazítások általános jellegűek, ennél fogva az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében ⁽⁷³⁾ nem szelektívek, a többletnyereség adómentessége különbséget tesz ezen adóalanyok között, lévén, hogy csak a kellően nagy multinacionális csoporthoz tartozó és a Belgiumban rövid idő óta tevékenységet folytató belga vállalkozások részesülhetnek a szóban forgó program előnyeiben, ahogy azt a 6.3.2. szakasz kifejti.

- (127) Harmadszor, az önálló társaságok és a csoporthoz tartozó társaságok között az adóköteles jövedelmük kiszámítása tekintetében meglévő különbség nincs semmilyen hatással a belga társaságiadó-rendszer céljára, azaz valamennyi belgiumi illetőségű vagy Belgiumban állandó telephely révén tevékenységet folytató társaság nyereségének megadóztatására, legyen az önálló vagy integrált társaság. Míg a piacon ügyleteket végrehajtó, önálló, nem integrált/nemzeti társaságok esetében viszonylag egyszerű az adóköteles nyereség kiszámítása, tekintve, hogy a versenypiac által meghatározott jövedelmek és terhek közötti különbségen alapul, a multinacionális csoportokhoz tartozó integrált társaságok adóköteles nyereségének kiszámításához közvetett adatokra van szükség. Ezért a multinacionális csoporthoz tartozó integrált társaságoknak adóköteles nyereségük kiszámításához a piac által közvetlenül diktált árak használata helyett rögzíteniük kell a csoporton belüli ezen ügyletek során alkalmazandó árakat. Még ha feltételezhető is, hogy egyes stratégiai döntéseket az egész csoport felsőbb érdekének megfelelően hoznak meg, a társasági adót Belgiumban egyedi vállalkozások, nem pedig csoportok vonatkozásában szedik be. A szóban forgó program kizárólag a csoporttagként működő belga társaságok adóköteles nyereségét érinti, ily módon az adóbevételek mindennemű csökkenése külön-külön e társaságok eredményein alapul. Noha igaz, hogy a belga adójogszabályok tartalmaznak a csoportokra alkalmazandó egyedi rendelkezéseket, ezek célja általában az, hogy egyenlő feltételeket biztosítsanak a nem integrált társaságok és a csoportokba szerveződött gazdasági társaságok számára, nem pedig az, hogy ez utóbbiakat kedvezőbb bánásmódban részesítsék.
- (128) Végezetül, ha a Bizottság elfogadná Belgium ezzel kapcsolatos érvelését, az azt jelentené, hogy a tagállamok kivonhatják magukat az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályok alkalmazása alól, egyszerűen úgy, hogy adótörvényükbe adómentességet vezetnek be.

6.3.1.3. A referenciarendszerre vonatkozó következtetések

- (129) Összegezve, a belga társaságiadó-rendszer – amelynek célja a belgiumi illetőségű vagy Belgiumban állandó telephely révén tevékenységet folytató valamennyi vállalkozás nyereségének azonos módon történő megadóztatása – az a referenciarendszer, amelyet figyelembe kell venni annak megállapításához, hogy a többletnyereség adómentessége szelektív jellegű-e. Ugyanis, mivel a szóban forgó program célja a társaságok adóköteles nyereségének kiigazítása a belga társasági adó – a belgiumi társaságiadó-rendszernek megfelelő – beszedése céljából, ez utóbbi rendszer képezi azt a referenciarendszert, amely vonatkozásában a szóban forgó programot meg kell vizsgálni annak megállapításához, hogy nyújtottak-e szelektív előnyt a program kedvezményezettjeinek.

6.3.2. A többletnyereség adómentessége a referenciarendszertől való eltérést jelent

- (130) Miután megállapításra került, hogy a közös belga társaságiadó-rendszer az a referenciarendszer, amely vonatkozásában a szóban forgó programot értékelni kell, meg kell határozni, hogy a többletnyereség adómentessége az e referenciarendszertől való eltérést jelent-e, amely eltérés az e rendszer által követett cél figyelembevételével hasonló jogi és ténybeli helyzetben levő társaságok közötti egyenlőtlen bánásmóddhoz vezet.

⁽⁷²⁾ A 179. cikk a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 2. cikke (1) bekezdésének 5. pontjával összefüggésben.

⁽⁷³⁾ Lásd a C-6/12 P sz. Oy ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:2013:525) 18. pontját; valamint a C-106/09 P és a C-107/09 P sz. Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:732) 73. pontját.

- (131) Ami a szelektív jelleg vizsgálatának e második szakaszát illeti, annak megállapítása, hogy egy adóintézkedés a referenciarendszertől való eltérést jelent-e, együtt jár az ezen intézkedés kedvezményezettjeinek biztosított előny meghatározásával. Ha ugyanis egy adóintézkedés a kedvezményezettek által fizetendő adó indokolatlan csökkentéséhez vezet – amely kedvezményezetteknek ezen intézkedés hiányában, a referenciarendszernek megfelelően egy magasabb adóösszeget kellene befizetniük –, a csökkentés egyben a referenciarendszertől való eltérést és az adóintézkedés révén biztosított előnyt jelent.
- (132) A Bizottság úgy véli, hogy a többletnyereségnek a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján biztosított adómentessége a belga társaságiadó-rendszertől való eltérést jelent, nem pedig e rendszer egyszerű alkalmazását. Ahogy azt a két következő alpont bemutatja, a Bizottság úgy véli, hogy ez az eltérés szelektív előnyt biztosít a szóban forgó program kedvezményezettjeinek.
- (133) Először is, a többletnyereség adómentessége eltér a társaságok nyereségének közös adóztatási rendszerétől, amelyet a belga társaságiadó-rendszer ír elő, amely utóbbi értelmében a belgiumi illetőségű vagy Belgiumban állandó telephely révén tevékenységet folytató társaságok vállalkozásait teljes nyereségük alapján adóztatják meg, azaz tényleges könyv szerinti nyereségük után, nem pedig egy feltételezett nyereség után, amelyet a kérdéses vállalkozás tekintetében egy „szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereség” becslésével kapnak meg. A többletnyereség adómentessége a valamely csoporthoz tartozó, a szóban forgó program előnyeiben részesülő belga vállalkozásoknak az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerinti szelektív előnyt biztosít, oly módon, hogy tényleges könyv szerinti nyereségük egy részét mentesíti a belga társasági adó alól ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Ezenkívül és az előző preambulumbekkezdés sérelme nélkül, függetlenül attól, hogy esetleg úgy vélhető, hogy a referenciarendszer tartalmaz egy általános szabályt, amely előírja, hogy a valamely multinacionális csoporthoz tartozó, belgiumi illetőségű vagy Belgiumban állandó telephely révén tevékenységet folytató társaságokat a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget meghaladó, tényleges könyv szerinti nyereség után nem kellene megadóztatni, ami egyébként nem áll fenn ⁽⁷⁵⁾, a Bizottság úgy véli, hogy a többletnyereség adómentessége a szokásos piaci ár elvének – amely e rendszer részét képezi – rossz alkalmazását, tehát az attól való eltérést jelent ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. A szóban forgó program, a társaságok közös belgiumi adóztatási rendszerétől eltérve, szelektív előnyt biztosít kedvezményezettjeinek

- (135) Egy vállalkozás adóterhének különböző módokon történő csökkentésével, különösen az adóalap vagy a fizetendő adó összegének csökkentésével gazdasági előny biztosítható ⁽⁷⁷⁾. Ahogy azt a 2.1. pont kifejti, a többletnyereség adómentességét célzó program lehetővé teszi a belgiumi illetőségű vagy Belgiumban állandó telephely révén tevékenységet folytató, multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozásoknak, hogy csökkentsék fizetendő adójukat, oly módon, hogy tényleges könyv szerinti nyereségükből levonják az úgynevezett „többletnyereséget”. A többletnyereséget úgy számolják ki, hogy megbecsülik azt a feltételezett átlagos nyereséget, amelyet egy összehasonlítható tevékenységeket végző önálló vállalkozás összehasonlítható körülmények mellett realizálhatna. Ezután a vállalkozás tényleges könyv szerinti nyeresége és a feltételezett átlagos nyereség közötti különbséget az adózás előtti nyereség adó alól mentesítendő hányadaként fejezik ki, hogy egy tárgyidőszakra megkapják a többletnyereség átlagos százalékos arányát. A szóban forgó program keretében ez a százalékban kifejezett hányad jelenti a kedvezményezett vonatkozásában megállapított adóalapot azon öt évre, amely alatt a feltételes adómegállapítás köti a belga adóhatóságot.
- (136) A többletnyereség adómentessége azonban nem elérhető a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő társaságok vállalkozásainak mindegyike számára, és ez a helyzet, tekintettel a belga társaságiadó-rendszer azon céljára, hogy a társaságok nyeresége után adót kelljen fizetni, a Belgiumban társasági adó fizetésére kötelezett valamennyi társaságra vonatkozik. A belga társaságiadó-rendszer ugyanis nem tartalmaz olyan elvet vagy szabályt, amely

⁽⁷⁴⁾ Lásd a 6.3.2.1. pontot.

⁽⁷⁵⁾ Lásd a 6.3.1.2. pontot.

⁽⁷⁶⁾ Lásd a 6.3.2.2. pontot.

⁽⁷⁷⁾ Lásd a C-66/02. sz. Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2005:768) 78. pontját; a C-222/04 sz. Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:8) 132. pontját; a C-522/13 sz. Ministerio de Defensa és Navantia ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2014:2262) 21–31. pontját. Lásd ezenkívül az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény 9. pontját (HL C 384., 1998.12.10., 3. o.) Lásd még a Bizottság 2003/601/EK határozatának (33)–(35) preambulumbekkezdését.

lehetővé tenné, hogy mentesüljön az adó alól a tényleges könyv szerinti nyereség azon része, amely meghaladja a feltételezett, szokásos piaci feltételek melletti nyereséget⁽⁷⁸⁾. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja, amelyet Belgium a többletnyereség szóban forgó program keretében történő adómentességének jogalapjaként idéz, nem ilyen értelmű, és nincs ilyen hatása. A szóban forgó program ezzel szemben eltérést jelent a belga adójog által előírt általános szabálytól, amely szerint a tényleges könyv szerinti nyereséget megadóztatják.

- (137) Következésképpen a Bizottság megerősíti az eljárás megindításáról szóló határozat (89) preambulumbekkezdésében kifejtett véleményt, éspedig, hogy a szóban forgó program több szinten és több okból szelektív.
- (138) Először is, a többletnyereség adómentessége csak multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozások számára érhető el, önálló vagy nemzeti vállalatcsoportokhoz tartozó vállalkozások számára nem. Ugyanis, mivel a szóban forgó program a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontján alapul, amely csak a határokon átnyúló ügyletekben részt vevő vállalkozásoknak nyújt adómentességet – és csak számukra bocsát ki az adómentesség elnyeréséhez szükséges feltételes adómegállapítást –, a többletnyereség adómentességében csak a multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozások részesülhetnek. Más megfogalmazásban, a szóban forgó program kedvezményezettjeinek biztosított gazdasági előny *de jure* szelektív, mivel kizárólag a multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozások számára érhető el, önálló vagy nemzeti vállalatcsoportokhoz tartozó vállalkozások számára nem. Különös példaként, a nemzeti vállalatcsoportokhoz tartozó vállalkozások egy nemzeti szintű átszervezést követően szintén minősülhetnek központi vállalkozásnak, ennél fogva szintén érvelhetnének úgy, hogy az átszervezés után az (állítólagos) nemzeti szintű szinergiáknak és méretgazdaságosságnak köszönhetően elért tényleges nyereségük meghaladja azt a feltételezett átlagos nyereséget, amelyet egy összehasonlítható tevékenységeket folytató önálló vállalkozás várhatóan elérhetne. Nemzetközi versenytársaik belgiumi illetőségű, a csoport kapcsolt külföldi társaságaival ügyleteket lebonyolító központi vállalkozásaival ellentétben azonban, ezek a vállalkozások többletnyereség esetén nem részesülhetnek a szóban forgó program által biztosított adóalap-csökkentésben, mivel nem tartoznak a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá.
- (139) Másodszor, a többletnyereség szóban forgó program szerinti adómentességének elnyeréséhez a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálatnak feltételes adómegállapítás formájában előzetes engedélyt kell kibocsátania, amely engedélyt csak olyan jövőbeli helyzetek és ügyletek tekintetében lehet megkapni, amelyeknek adózási szempontból még nem volt hatásuk, meglévő helyzetek tekintetében nem. A belga adótörvénybe a 2002. december 24-i törvény által bevezetett feltételes adómegállapítások rendszere értelmében ugyanis feltételes adómegállapítás csak „*olyan különleges helyzetre vagy műveletre*” alkalmazandó, „*amelynek adó szempontjából eddig nem voltak hatásai*” az érintett adóalannyal összefüggésben⁽⁷⁹⁾. pontosabban leírva, az adóalany nem jogosult az aktuális helyzetének adózási következményeit érintő feltételes adómegállapítást kérelmezni, mivel a feltételes adómegállapítási határozat csak egy „*új helyzet*” adózási vonatkozásait érintheti. Ezek a feltételek alkalmazandók azon feltételes adómegállapítási határozatok esetében is, amelyek a szóban forgó program értelmében a többletnyereséget mentesítik az adó alól. A Bizottság által megvizsgált, a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapításokból összeállított mintán belül ugyanis mindegyik feltételes adómegállapítás jelentős beruházásokról és/vagy munkahelyek létrehozásáról és/vagy tevékenységek Belgiumba való áthelyezéséről tett említést⁽⁸⁰⁾. Ezek a tényezők nem képezik a többletnyereség – a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján történő – adómentességének kifejezett feltételét, de alapvetőek a feltételes adómegállapítás megszerzéséhez, amely a többletnyereség adómentességének alkalmazásához kötelező. Az „*új helyzet*” kötelező meglétére vonatkozó kikötés, amely a többletnyereségre vonatkozó adómentesség elnyerése

⁽⁷⁸⁾ Lásd a (125) preambulumbekkezdést.

⁽⁷⁹⁾ Lásd a (44) preambulumbekkezdést.

⁽⁸⁰⁾ Lásd: a 2011.569. sz. ügyben 2013. február 26-án hozott határozat 42. §-át: „Az e projektekhez kapcsolódó beruházási program a következő: (...) egy harmadik termelési sor kialakítása: 2,2 millió USD (...) egy negyedik és ötödik termelési sor kialakítása: legalább 5 millió USD összegű kiegészítő beruházás (...)”; 43. §: „A munkahelyteremtés tekintetében: e beruházások eredményeképpen a csoport Belgiumban alkalmazott munkavállalói számának legalább 30-40 fővel kell növekednie, teljes munkaidő egyenértékben számolva”; 83. §: „(...) (A kérelmező) kötelezettséget vállal belgiumi termelési kapacitásának növelésére. (...)” és 91. §: „(a kérelmező) a méretgazdaságossági előnyöknek és a szinergiáknak köszönhetően, amelyeket a csoport kiegészítő beruházásra vonatkozó döntése nyomán a termelési kapacitása növekedése miatt ér el, nagyobb nyereséget realizál Belgiumban”; A 600.460. sz. ügyben 2007. január 30-án hozott határozat 15. §-a: „(...) the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007”; 18. §: „The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium”; A 500.249. sz. ügyben 2005. december 15-én hozott határozat 6. §-a: „De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoe name als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen”; A 2013.540. sz. ügyben 2013. december 10-én hozott határozat 2. szakasza: A belgiumi foglalkoztatási szintre gyakorolt hatás (...) 68. §: „A központi beszerzési testület és a minőségi iroda belgiumi létrehozásának köszönhetően 20 új munkahelyet lehet létrehozni vagy megtartani Belgiumban. Ezenkívül középtávon, 2015 után tervezzük további 4 személy felvételét.” 69. §: „(...) a belgiumi eladási helyeknek, valamint a kereskedelmi területnek (...) növekednie kell. Ezután további munkahelyek létrehozása várható a belga forgalmazási hálózatban.” 70. §: „Nyilvánvalóvá kell tenni ezenkívül, (hogy) csőd esetén a (visszavett vállalkozásnál) elvesztett munkahelyek száma (...) 300 teljes munkaidő egyenértékre növekedne.” 71–72. §: „Megjegyzendő, hogy (a kérelmező) emellett (...) egy új rakár létrehozását tervezi (...), ami újabb munkahelyek létrehozását eredményezi”.

érdekében a feltételes adómegállapítás előzetes kérelmezésére vonatkozó kötelezettségből ered ⁽⁸¹⁾, szükségképpen szelektivitást eredményez a vállalkozási modelljüket új tevékenységek Belgiumba való áthelyezésével módosító multinacionális csoportok és az összes többi, a meglévő belgiumi vállalkozási modelljüket fenntartó gazdasági szereplő között (a multinacionális csoportokat is beleértve).

- (140) Harmadszor, a többletnyereség adómentességét célzó program az – állítólagosan – szinergiákból, méretgazdaságosságból vagy a multinacionális csoporthoz való tartozásból fakadó egyéb előnyökből származó nyereség utáni adó alól mentesít. Noha minden vállalatcsoport számot tarthat ilyen előnyökre, csupán az azon multinacionális csoportokhoz tartozó vállalkozások motiváltabbak arra, hogy a szóban forgó program értelmében feltételes adómegállapítást kapjanak, amelyek elég nagyok ahhoz, hogy szinergiák, méretgazdaságosság vagy más csoporton belüli előnyök révén jelentős nyereséget termeljenek. Ennek oka az, hogy a feltételes adómegállapítási eljáráshoz részletes kérelemre van szükség, amely bemutatja az adómentességet indokoló új helyzetet, részletezi a vállalkozás foglalkoztatási pozícióját, és teljes körű elemzést közöl a többletnyereségről, ami nyilvánvalóan sokkal megterhelőbb a kis vállalatcsoportok számára, mint a nagyok számára. A feltételes adómegállapítások iránti kérelmekben említett szinergiák és költségmegtakarítás valóban megköveteli, hogy a tevékenységek elég kiterjedtek és jelentősek legyenek ahhoz, hogy indokolják a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet. A Bizottság egy kérdésre válaszul Belgium nem is tudott olyan példát bemutatni, amelyben kisméretű multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozás kért és kapott volna a többletnyereség utáni adómentességet. Más megfogalmazásban, a szóban forgó program *de facto* is szelektív, mivel csak a nagy vagy legalább közepes méretű multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozások részesülhetnek ténylegesen a többletnyereségre vonatkozó adómentességben, a szerényebb méretű multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozások pedig nem.
- (141) Következésképpen, lévén, hogy a szóban forgó program kizárólag az elegendően nagy, Belgiumban új tevékenységeket indító multinacionális csoportokhoz tartozó belga vállalkozásoknak teszi lehetővé, hogy az úgynevezett „többletnyereség” tényleges könyv szerinti nyereségből való levonásával csökkentse adóalapjukat, helyénvaló úgy tekinteni, hogy ez a program az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerinti szelektív előnyt biztosít e vállalkozásoknak. A többletnyereség adómentességét célzó program ugyanis, azáltal, hogy csökkenti a vállalkozások nyereségének megadóztatását szolgáló közös rendszer értelmében fizetendő adó összegét, e belga vállalkozások költségvetését mentesíti egy olyan tehertől, amelyet rendes körülmények között viselniük kellene, így tehát szelektív előnyt biztosít számukra.
- (142) Belgium a szóban forgó program által alkalmazott eltérő bánásmódot a Törvényszék 2014. november 7-i, a T-399/11. sz. ügyben hozott ítéletére való hivatkozással indokolja, és azzal támasztja alá, hogy az a tény, hogy egy adóintézkedés kizárólag a multinacionális csoportokra vonatkozik, nem elegendő az adott intézkedés szelektív jellegének megállapításához, mivel az ilyen vállalatcsoport tagjai, ellentétben például az offshore vállalkozásokkal, a gazdasági szektor, a tevékenység, a mérlegfőösszeg nagysága, az alkalmazottak száma vagy a székhely szerinti ország tekintetében nem rendelkeznek közös jellemzőkkel ⁽⁸²⁾. A Belgium által hivatkozott ítélet azonban, amellet, hogy megtámadták ⁽⁸³⁾, nem alkalmazható a szóban forgó programra, tekintve, hogy bizonyos egyedi pénzügyi ügyletekhez kapcsolódó adóelőny szelektív voltát vizsgálta, míg a szóban forgó program vállalkozások meghatározott kategóriájának biztosít előnyöket. A Belgium által hivatkozott ítéletben a Törvényszék valóban úgy ítélte meg, hogy egy olyan adóintézkedés, amely külföldi leányvállalatok megvásárlásának kedvez a nemzeti leányvállalatok megvásárlásával szemben, nem jár az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerinti szelektív előnnyel, mivel egyetlen vállalkozást sem akadályoz meg eleve abban, hogy kihasználja annak előnyeit. A többletnyereség adómentességében viszont csak bizonyos kategóriába tartozó vállalkozások részesülhetnek, nevezetesen az elegendően nagy, Belgiumban új tevékenységeket indító multinacionális csoportokhoz tartozó belga vállalkozások.

⁽⁸¹⁾ A nem a többletnyereség adómentességének alkalmazásához kapcsolódó egyéb feltételes adómegállapítások esetében ez a kötelezettség nem idézne elő a szelektív jelleggel kapcsolatos problémákat. A szokásos feltételes adómegállapítások csupán az adózást érintő jogbiztonságot nyújtanak olyan szabályok szerint, amelyek egyenlő módon alkalmazandók minden társaságra, feltételes adómegállapítással vagy anélkül. Következésképpen, a többletnyereség adómentességét kivéve, az adóköteles nyereség elvben ugyanaz, akár előzőleg, feltételes adómegállapításban, akár utólag, adóbevallásban állapították meg. A többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítás azonban gyakorlatilag előzetes engedélyként működik. A jogszabályok úgy rendelkeznek, hogy a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget meghaladó többletnyereség esetén a kedvezményt feltételes adómegállapítás útján kell kikötni, és az utólag, adóbevallásban nem követelhető. Következésképpen egy vállalkozás, amely rendes tevékenysége keretében jelentős tényleges (többlet) nyereségre tesz szert, nem részesülhet a többletnyereségre vonatkozó adómentességben. Ebből kifolyólag két azonos jogi és ténybeli helyzetben levő társaság, amelyek közül az egyik átszervezés után, a másik pedig rendes tevékenysége keretében van e helyzetben, eltérő bánásmódban részesül, mivel csak az első társaság jogosult arra, hogy a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapítást kérjen.

⁽⁸²⁾ A T-399/11. sz. Banco Santander SA és Santusa Holding kontra Európai Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2014:938).

⁽⁸³⁾ A C-21/15 P. sz. Bizottság kontra Banco Santander és Santusa ügyben hozott ítélet.

- (143) A Bizottság nem véli úgy továbbá, hogy – ahogy azt Belgium állítja – a szelektív előny azzal függ össze, hogy a Belgiumban adómentességet élvező nyereséget külföldön nem adóztatják meg, lévén, hogy Belgium az, amely egyoldalúan csökkenti a szóban forgó program előnyeit élvező, valamely csoporthoz tartozó belga vállalkozás adóalapját, függetlenül ugyanazon nyereség egy másik tagállam általi tényleges vagy állítólagos megadóztatásától. Az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése mindenesetre tiltja, hogy egy tagállam állami támogatást nyújtson. Következésképpen azt, hogy egy adott program biztosít-e előnyt a kedvezményezettjeinek, a kérdéses tagállam – jelen esetben Belgium – intézkedéseinek fényében kell értékelni. Ezen értékelés során nem kell figyelembe venni, hogy a program a csoport többi tagjára nézve – a más tagállamok által velük szemben alkalmazott bánásmódból kifolyólag – semleges vagy esetleg negatív hatással van-e.

6.3.2.2. A szóban forgó program – eltérve a szokásos piaci ár elvétől – szelektív előnyt biztosít

- (144) Ha fel is vethető, hogy a belga társaságiadó-rendszer tartalmaz-e olyan általános szabályt, amely tiltja a valamely multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozások által elért, a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget meghaladó tényleges nyereség megadóztatását, amit a Bizottság vitat ⁽⁸⁴⁾, a többletnyereség adómentessége eltérést jelent a referenciarendszertől, mivel azok az okok, amelyek indokolják az adómentességet és egyben a többletnyereségnek a szóban forgó program alkalmazása céljából történő megállapításához használt módszert, sértik a szokásos piaci ár elvét, amely a rendszer részét képezi.

a) A szokásos piaci ár elve a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének fényében

- (145) A Bíróság már korábban úgy ítélte meg, hogy egy olyan adóintézkedésből eredő adóalap-csökkentés, amely lehetővé teszi egy adóalany számára, hogy csoporton belüli ügyletek keretében olyan transzferárat alkalmazzon, amelyek nem állnak közel azokhoz az árakhoz, amelyeket a szokásos piaci ár elvének megfelelően, összehasonlítható feltételek mellett tevékenységet folytató független vállalkozások egymás között a szabad verseny feltételei között alkalmaznának, szelektív előnyt biztosít az említett adóalanyok, amennyiben az ez utóbbi által az általános adórendszernek megfelelően befizetendő adó alacsonyabb annál, mint amelyet az adóalapjukat a tényleges könyv szerinti nyereségük alapján kiszámító független társaságoknak fizetniük kell ⁽⁸⁵⁾.
- (146) A Belgium által a koordinációs központok tekintetében alkalmazott adórendszerrel kapcsolatos ítéletében ⁽⁸⁶⁾ a Bíróság megvizsgálta egy, a Bizottság határozata ellen benyújtott jogorvoslati kérelmet, amely határozat többek között megállapította, hogy az adóköteles jövedelem meghatározásának e rendszer szerinti módja szelektív előnyt biztosított e központoknak ⁽⁸⁷⁾. E rendszer alapján az adóköteles nyereséget azon működési kiadások és díjak teljes összege százalékának megfelelő átalányösszegben határozták meg, amelybe a személyzeti kiadások és pénzügyi terhek nem tartoznak bele. A Bíróság szerint „[a]nnak vizsgálatához, hogy az adóköteles jövedelemnek a koordinációs központokra vonatkozó rendszer szerinti meghatározása előnyt biztosít-e e központoknak, [...] össze kell hasonlítani az említett rendszert a tevékenységüket a szabad verseny feltételei között végző vállalkozások termékei és terhei közötti különbségen alapuló szokásos rendszerrel.” A Bíróság ezután úgy vélte, hogy „[a személyzeti kiadásoknak és pénzügyi terheknek] az említett központok adóköteles jövedelmének meghatározására szolgáló költségekből való levonása nem teszi lehetővé olyan transzferárok kialakítását, amelyek közel állnak azokhoz, amelyeket a szabad verseny feltételei között alkalmaznának”, ami a Bíróság szerint „gazdasági előnyt biztosít az említett központoknak” ⁽⁸⁸⁾.
- (147) A Bíróság következőképpen elismerte, hogy egy olyan adóintézkedés, amely egy valamely csoporthoz tartozó társaságot arra indít, hogy olyan transzferárat számítson fel, amelyek nem felelnek meg azoknak, amelyeket a szabad versenyre jellemző feltételek mellett számítanak fel, vagyis a független vállalkozások által a szokásos piaci ár elvének megfelelően, összehasonlítható körülmények között megállapított áraknak, szelektív előnyt biztosít e társaságnak, amennyiben ez utóbbi adóalapjának csökkenését, ennél fogva pedig a közös társaságiadó-rendszer alapján fizetendő adó csökkenését eredményezi. Ezt az elvet, amely szerint az egyazon csoporthoz tartozó társaságok közötti ügyletekben olyan fizetési feltételeket kellene alkalmazni, mintha ezen ügyleteket összehasonlítható körülmények között, szokásos piaci feltételek mellett tevékenykedő független társaságok kötötték volna meg, általában a „szokásos piaci ár elvének” nevezik.

⁽⁸⁴⁾ Lásd a 6.3.1.2. pontot és a (136) preambulumbekendést.

⁽⁸⁵⁾ Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2006:416).

⁽⁸⁶⁾ Lásd a 85. lábjegyzetet.

⁽⁸⁷⁾ A Bizottság 2003. február 17-i 2003/757/EK határozata a belgiumi koordinációs központok javára Belgium által végrehajtott állami támogatási intézkedésről (HL L 282., 2003.10.30., 25. o.).

⁽⁸⁸⁾ Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 95–97. pontját.

- (148) A szokásos piaci ár elvének célja annak biztosítása, hogy az egyazon csoport társaságai között létrejött ügyleteket az adózás szempontjából olyan nyereségösszeg figyelembevételével kezeljék, amelyet akkor realizáltak volna, ha ugyanazokat az ügyleteket független társaságok kötötték volna meg, aminek hiányában a csoporthoz tartozó társaságok, az önálló társaságokkal ellentétben, a társasági adó beszedésére szolgáló közös rendszer szerint az adóköteles nyereség kiszámítása tekintetében kedvező bánásmódban részesülnének, ami egy ilyen rendszer céljához képest – mely cél az ezen adórendszer alá tartozó valamennyi társaság nyereségének megadóztatása – egyenlőtlen bánásmódhoz vezetne.
- (149) Annak értékeléséhez, hogy Belgium a szóban forgó program révén biztosított-e szelektív előnyt, a Bizottságnak ellenőriznie kell, hogy a Belgium által biztosított módszer, amely a program második szakasza során kiigazított, szokásos piaci feltételek melletti nyereség meghatározására szolgál, eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható közelítését adó módszertől, ennél fogva pedig a szokásos piaci ár elvétől. Amennyiben a módszer a belga vállalkozás által a belga társaságiadó-rendszer alapján fizetendő adó csökkenését eredményezi az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások adójához képest, akkor úgy tekintendő, hogy a program az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít.
- (150) A szokásos piaci ár elve tehát szükségképpen szerves része a Bizottság értékelésének, amely az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének fényében a valamely csoporthoz tartozó társaságok javára hozott adóintézkedésekre irányul, függetlenül attól, hogy egy tagállam beépítette-e ezt az elvet nemzeti jogrendszerébe, és ha igen, milyen formában. Ezt az elvet annak meghatározására alkalmazzák, hogy a társasági adó megfizetése szempontjából a valamely csoporthoz tartozó társaság adóköteles nyereségét a piaci feltételeket tükröző módszerrel számították-e ki, hogy ily módon e társaság a közös társaságiadó-rendszer alapján ne részesüljön kedvezőbb bánásmódban, mint az önálló társaságok, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg. Tehát, a félreérthetőség elkerülése érdekében, a szokásos piaci ár elve, amelyet a Bizottság az állami támogatások értékelése során alkalmaz, nem az OECD adózási modellegyezményének 9. cikkéből és az OECD transzferár irányelvekből fakadó elv – amely dokumentumok nem kötelező erejű jogi eszközök –, hanem az adózás területén alkalmazandó egyenlő bánásmódra vonatkozó általános alapelv, amely az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdéséből következik, amely rendelkezés köti a tagállamokat, és kiterjed a nemzeti adószabályokra ⁽⁸⁹⁾.
- (151) Ebben az esetben a Bizottság úgy véli, hogy a „szokásos piaci feltételek melletti, kiigazított nyereségnek” a szóban forgó program – a (15) preambulumbekkezdésben leírt – második szakasza során történő meghatározására használt módszer nincs összhangban a szokásos piaci ár elvével, aminek következtében az e program által kedvezményezett vállalkozások szelektív előnyben részesülnek. A szóban forgó program belga hatóságok általi leírása szerint és az egyedi feltételes adómegállapítási határozatokból álló, a Bizottság által megvizsgált mintában ⁽⁹⁰⁾ szereplő információk alapján a csoporthoz tartozó, a többlet nyereségük utáni adó megfizetése alól mentesülő belga vállalkozások a multinacionális csoportjukon belüli legösszetettebb feladatokat irányító és ellátó vállalkozásoknak tekintendők (legyen szó az összes feladatról vagy kizárólag egy tevékenységi ághoz vagy földrajzi területhez kapcsolódó feladatokról). Ahogy azt a következő alpont kifejti, a Bizottság a fentiekből következően úgy véli, hogy az e vállalkozások és a csoporton belüli kapcsolt társaságaik között megkötött, csoporton belüli ügyletekből származó teljes reziduális nyereséget szokásos piaci nyereség címén a csoporttagként működő belga vállalkozásoknak kell betudni (az első szakasz keretében). A szokásos piaci ár elvének alkalmazása nem teszi lehetővé, hogy a transzferárak értékelésekor a szinergiákból és a méretgazdaságosságból származó nyereséget általánosan eltérő módon ismerjék el és rendeljék a csoport valamelyik tagjához (a második szakasz keretében).
- b) A reziduális nyereség a csoporthoz tartozó, „központi vállalkozásként” tevékenykedő belga vállalkozás szokásos piaci feltételek melletti nyeresége
- (152) A szóban forgó program a belga hatóságok leírása szerint azon a gondolaton alapul, hogy a csoporttagként működő belga vállalkozások „központi vállalkozásként” tevékenykednek ⁽⁹¹⁾. A hatóságok szerint a stratégiai és taktikai döntéshozatali folyamattal kapcsolatos fő felelősségi körök és a csoport legösszetettebb feladatait – legyen

⁽⁸⁹⁾ Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 81. pontját. Lásd még a T-538/11. sz. Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2015:188) 65. és 66. pontját, valamint az ott idézett ítélkezési gyakorlatot.

⁽⁹⁰⁾ Lásd a (65) preambulumbekkezdést.

⁽⁹¹⁾ Az OECD transzferár irányelvek nem határozzák meg a „központi vállalkozás” fogalmát. Az irányelvek 9.2. bekezdése bevezeti a „fővállalkozó” kifejezést, amely a külföldi kapcsolt vállalkozás azon partnerét jelöli, amely a korlátozott kockázatot viselő forgalmazó, az ügynök, a bizományos vagy a korlátozott kockázatot viselő alvállalkozó/gyártó szerepét tölti be, azonban az irányelvek nem határozzák meg pontosabban a „fővállalkozó” fogalmát. Az OECD transzferár irányelvek 9.26. és 9.27. bekezdése bemutat további olyan példákat, amelyekben egy vállalkozás egy ellenőrzött ügylet keretében fővállalkozóként lép fel. Egy csoportstruktúrában gazdasági szempontból ésszerű lehet megosztani a funkciókat például egy, a stratégiai kereskedelmi döntésekkel megbízott egység és egy másik, a termelési és végrehajtási feladatokat ellátó egység között. E célból, a szokásos piaci ár elvének betartása érdekében, egy ilyen struktúrának meg kell felelnie a piaci feltételeknek.

szó az összes feladatról vagy kizárólag egy tevékenységi ághoz vagy földrajzi területhez kapcsolódó feladatokról – a csoport e belga vállalkozásai egyesítik magukban. A csoporthoz tartozó, a csoport e belga vállalkozásaival ügyleteket kötő kapcsolt vállalkozásoknak kell tehát a korlátozott kockázatot viselő alvállalkozó vagy gyártó, kutatási szolgáltató, korlátozott kockázatot viselő forgalmazó vagy bizományos/ügynök⁽⁹²⁾ szerepét, vagy az „automatikus” feladatokat ellátó és korlátozott felelősséggel rendelkező egyéb vállalkozások szerepét betölteniük.

- (153) Ahogy azt a (15) preambulumbekzdés kifejti, a többletnyereség adómentességét egy két szakaszból álló módszerrel biztosítják. Az eljárás első szakaszában a csoporttagként működő belga vállalkozás megbecsüli a szokásos piaci feltételek melletti nyereségét, mivel ez egy reziduális nyereség, amihez egy egyoldalú transzferár-képzési módszert – mint a gyakorlatban leggyakrabban alkalmazott TNMM – kell használni⁽⁹³⁾. Ez utóbbit néha olyan transzferár-számítási módszernek tartják, amely alkalmas az összetett feladatokat végrehajtó vállalkozások és a kevésbé összetett feladatokat végrehajtó vállalkozások közötti ellenőrzött ügylet árának és feltételeinek meghatározására. A TNMM alkalmazásakor általában az ügyletben részes azon felet vizsgálják, amelyre a módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és amelyhez a legmegbízhatóbb összehasonlítási tényezőket lehet találni, leggyakrabban tehát azt, amely esetén a funkcionális elemzés a legkevésbé összetett⁽⁹⁴⁾. A TNMM alkalmazása során a vizsgált részes fél nettó nyereségét egy megfelelő bázis alapján – mint a költségek, az eladások vagy az eszközök – vizsgálják⁽⁹⁵⁾. Az ellenőrzött ügyletsorozatról származó reziduális nyereség (vagy esetleg a reziduális veszteség) ellenben a TNMM alkalmazásakor a nem vizsgált félre, vagyis általában a bonyolultabb profilú vállalkozásra esik.
- (154) Anélkül, hogy álláspontja érintené azt, hogy minden egyes esetben, amikor a szóban forgó program értelmében feltételes adómegállapítást bocsátottak ki, egy egyoldalú transzferár-képzési módszer alkalmazása megfelelő a csoporttagként működő belga vállalkozás szokásos piaci nyereségének meghatározására az első szakaszban⁽⁹⁶⁾, a Bizottság úgy véli, hogy a csoporttagként működő belga vállalkozás – mint a csoporton belüli stratégiai és taktikai döntések meghozataláért felelős és a multinacionális csoporton belül a legösszetettebb feladatokat irányító és végrehajtó központi vállalkozás – várt eredményének ellentételezéseként növekednie kellene, hogy biztosított legyen a piaci feltételeknek megfelelő eredmény⁽⁹⁷⁾. Ezzel szemben a csoporton belüli, alacsony kockázatot viselő kapcsolt partnerei a Bizottság szerint csak korlátozott ellentételezést kapnak, lévén, hogy védettek a vállalkozói kockázatokkal és a kapcsolódó veszteségekkel szemben⁽⁹⁸⁾. Más megfogalmazásban, az első szakaszban végrehajtott transzferár-megállapítást követően a csoporton belüli ügyletekből származó reziduális nyereséget a csoporttagként működő belga vállalkozásnak mint „központi vállalkozásnak” tudják be. Ez a reziduális nyereség a belga társaságiadó-rendszer értelmében megegyezik a csoporttagként működő belga vállalkozás szokásos piaci feltételek melletti nyereségével, és a többletnyereség adómentességét célzó program esetében a tényleges könyv szerinti nyereséggel is.
- (155) A (15) preambulumbekzdésben leírt eljárás második szakaszában azonban a csoporttagként működő belga vállalkozás a „szokásos piaci feltételek melletti, kiigazított nyereség” megállapítása céljából azt a nyereséget, amelyet egy összehasonlítható önálló vállalkozás realizált volna összehasonlítható körülmények között, a TNMM segítségével becsüli meg, úgy, hogy ezúttal a csoporttagként működő belga vállalkozás a vizsgált fél. Az első és a második szakasz alapján kapott nyereség különbsége (a reziduális nyereség a 2. szakaszban kiszámított, „szokásos piaci feltételek melletti, kiigazított nyereség” összegével csökkentve) képezi azt a „többletnyereséget”,

⁽⁹²⁾ Az OECD transzferár irányelvek 7.40. bekezdése tartalmazza a szerződéses gyártás leírását. Az alacsony kockázatú forgalmazást az OECD transzferár irányelvek 9.127. bekezdése írja le, az „ügynök” kifejezés pedig a 6.37. bekezdésben szerepel.

⁽⁹³⁾ Egyéb egyoldalú módszerek: a költség és jövedelem módszer és a viszonteladási árak módszere.

⁽⁹⁴⁾ Lásd az (57) preambulumbekzdést.

⁽⁹⁵⁾ Lásd az OECD transzferár irányelvek 37. lábjegyzetét és a 2.58. és azt követő bekezdéseket.

⁽⁹⁶⁾ Az OECD 1995-ben elfogadott transzferár irányelvei, amelyek a vitatott program bevezetésekor hatályban voltak, az ügyleti módszerekkel – mint például a TNMM – szemben kifejezetten az ügyleteken alapuló hagyományos módszereket – mint például a CUP [(comparable uncontrolled price method) összehasonlítható független árak módszere] – részesítik előnyben annak meghatározásához, hogy a transzferár megfelel-e a szokásos piaci árak (lásd az OECD 1995. évi irányelveinek 3.49. bekezdését). Az OECD 2010. irányelveinek 2.3. bekezdése e tekintetben a következőképpen rendelkezik: „Abban az esetben tehát, amikor – a 2.2. bekezdésben foglalt ismérvek figyelembevételével – egy hagyományos módszer és egy ügyleti nyereségen alapuló módszer egyformán megbízhatóan alkalmazható, a hagyományos módszert kell előnyben részesíteni az ügyleti nyereségen alapuló módszerrel szemben”.

⁽⁹⁷⁾ Lásd az OECD irányelveinek 1.45. bekezdését. Ugyanezen irányelvek 9.39. bekezdése kimondja továbbá a következőket: „[...] a kapcsolt ügylethez kapcsolódó kockázat hozzárendelése általában azzal a következménnyel jár az adott félre nézve, hogy [...] c) ellenszolgáltatásként rendszerint magasabb hozamra számíthat.”

⁽⁹⁸⁾ Amennyiben a központi vállalkozás struktúrájának gazdasági indokoltsága megállapítható. Lásd még az OECD irányelveinek 1.47. bekezdését.

amely a szóban forgó program értelmében adómentes ⁽⁹⁹⁾. Belgium szerint az eljárás második szakaszát az indokolja, hogy a multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozásoknak csak a „szokásos piaci feltételek melletti, kiigazított nyereség” után kellene adót fizetniük, következésképpen a tényleges könyv szerinti nyereségnek a szokásos piaci feltételek melletti, kiigazított nyereség feletti része az adózás tekintetében figyelmen kívül hagyható, mivel „többletnyereséget képez”.

- (156) A Bizottság nem gondolja, hogy a második szakasz összhangban lenne a szokásos piaci ár elvével. Ahogy azt a (153) preambulumbekzdés kifejti, a csoporton belüli ügyletekből származó reziduális nyereséget rendszerint teljes egészében a központi vállalkozás szokásos piaci nyereségének kell tekinteni, tekintettel az ez utóbbi – mint a csoport struktúrája szerinti központi vállalkozás – által viselt vállalkozói kockázatokra és kapcsolódó költségekre (úgy mint a kockázatcsökkentéssel vagy a kockázatkezeléssel kapcsolatos esetleges költségek vagy azok a költségek, amelyek a kockázati esemény bekövetkezése esetén keletkezhetnek). A nyereség azon része tehát, amelyet Belgium „többletnyereségnek” tekint, valójában a csoporttagként működő belga vállalkozásnak – mint a multinacionális csoporton belüli központi vállalkozásnak – betudható reziduális nyereség egyik komponense. Az a tény tehát, hogy nem minden ilyen típusú nyereséget számítanak bele a központi vállalkozás adóalapjába, a piaci mechanizmustól való eltérést jelent, ami ellentétes a szokásos piaci ár elvével, és szelektív előnyt biztosít a szóban forgó program által kedvezményezett vállalkozásoknak, amennyiben a belga társaságiadó-rendszer szerinti adóalapjuk csökkenését eredményezi.
- (157) Belgium azt állítja, hogy a csoporttagként működő belga vállalkozások reziduális nyereségük egy részét nem saját feladataik, kockázataik és eszközeik révén érik el, hanem azért, mert egy multinacionális csoporthoz tartoznak. Belgium a nyereség e részét a szinergiákból vagy a méretgazdaságosságból fakadó nyereségnek minősíti, és állítása szerint a szokásos piaci ár elve értelmében ez a nyereség nem a belga központi vállalkozásnak tudható be. A Bizottság nem fogadja el ezt az érvelést.
- (158) Először is, a szokásos piaci ár elve nem támasztja alá a szinergiákból vagy a méretgazdaságosságból származó nyereség általános negatív kiigazítását. Ellenkezőleg, ezen elv szerint a csoport kapcsolt vállalkozásai közötti ügyletekből származó reziduális nyereség teljes egészét a csoport központi vállalkozásának minősülő vállalkozásnak kell betudni, figyelembe véve az említett csoport javára végzett egyedi munkáját, amelyről az ellátott feladatok, a vállalt kockázatok és a felhasznált eszközök tanúskodnak ⁽¹⁰⁰⁾. A szokásos piaci ár elvének értelmében a feladatoknak, a kockázatoknak és az eszközöknek az ellenőrzött ügyletekben részt vevő felek közötti elosztása határozza meg, hogy mely vállalkozáshoz kerül reziduális nyereség és milyen mértékben, beleértve az adott esetben a szinergiák és a méretgazdaságosság révén elért nyereséget.
- (159) A Bizottság ennek megfelelően úgy véli, hogy a Belgium által „többletnyereségnek” minősített nyereséget, még ha (részben) szinergiáknak és a méretgazdaságosságnak köszönhető is, nem kell átcsoportosítani, hanem ott kell megadóztatni, ahol keletkezett ⁽¹⁰¹⁾. A szinergiákkal vagy a méretgazdaságossággal összefüggő nyereséget a szokásos piaci ár elve értelmében nem kell eltérő módon meghatározni, árazni és elosztani. E nyereség elosztása automatikusan következik a kapcsolt vállalkozások által az összes ügylet és valamennyi vállalkozáson belüli megállapodás tekintetében rögzített transzferárakból és -feltételekből. Ha a feltételek és az árak megfelelnek a szokásos piaci ár elvének, a szinergiákból és a méretgazdaságosságból származó nyereség, illetve e nyereségnek a csoport vállalkozásai közötti elosztása automatikusan következik e feltételekből és árakból. A nyereséget tehát ott kell megadóztatni, ahol keletkezett.

⁽⁹⁹⁾ A reziduális nyereség tehát az összehasonlíthatónak tekintett önálló vállalkozás – a (17) preambulumbekzdésben leírt és „szokásos piaci feltételek melletti, kiigazított nyereségnek” is nevezett – feltételezett átlagos nyereségének és a „többletnyereségnek” az összege.

⁽¹⁰⁰⁾ Lásd még a (154) preambulumbekzdést.

⁽¹⁰¹⁾ Ezt az OECD „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10–2015 Final Reports” (A transzferárazás összehangolása az értéktéremteléssel, 8–10. intézkedés, 2015. évi zárójelentés) című jelentésének (Az adóalap-erőzítővel és a nyereségátcsoportosítással foglalkozó OECD/G20 projekt, OECD Publishing, Párizs, a továbbiakban: az OECD BEPS-zárójelentése) 1.158. bekezdése is megerősíti, amely további iránymutatást ad az OECD irányelvek 7.13. bekezdésében említett szinergiákkal kapcsolatban: „[...] ha a szinergiákból fakadó előnyök vagy hátrányok kizárólag a multinacionális csoporthoz való tartozás eredményeképpen, a multinacionális csoport tagjainak tudatos és egyeztetett fellépése nélkül jönnek létre, vagy a csoporttagok valamely szolgáltatásának vagy funkciójának köszönhetőek, akkor ezeket a szinergikus előnyöket nem lehet eltérően ellentételezni vagy egyedi módon elosztani a csoport tagjai között” ([...] when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group. – nem hivatalos fordítás, a magyar nyelvi változatot még nem tették közzé).

- (160) Továbbá, még ha helytálló is, hogy valamely előny a szinergiákból vagy méretgazdaságosságból fakad, ezt az előnyt nem lehet különállóan ellentételezni vagy egyedi módon elosztani, és átcsoportosítani a multinacionális csoport tagjai között. Az adott nyereséget automatikusan kell megosztani a kapcsolt felek között a szokásos piaci ár elvének a csoporton belüli ügyletek és szolgáltatások tekintetében rögzített transzferárak esetében való alkalmazásából következően ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Másodszor, az a mód, ahogyan a szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereséget a (15) preambulumbekedésben leírt eljárás második szakaszában megállapítják, ellentétes az összes olyan transzferár-megállapítási módszerrel, amelyet az említett eljárás első szakaszában a szokásos piaci feltételek melletti eredeti nyereség meghatározására használnak. Ugyanis, mivel csak a központi vállalkozói minőségben eljáró vállalkozások részesülhetnek a többletnyereség adómentességében, az első szakaszban alkalmazott valamennyi transzferár-képzési módszer esetén az ellenőrzött ügyletsorozatokban ezeket a vállalkozásokat a legösszetettebb és a kockázatnak leginkább kitett részes feleknek kell tekinteni. A második szakaszban azonban mindig ugyanezeket a vállalkozásokat tekintik vizsgált félnek és a TNMM alkalmazásával összefüggésben a legkevésbé összetett félnek.
- (162) Mindemellett a TNMM csak azon fél szokásos piaci feltételek szerinti megközelítő díjazásának megállapítása terén tekinthető megbízhatónak, amelyik az egyszerű, kevésbé összetett feladatokat hajtja végre, és amelyik kevés kockázatot visel az összetett feladatokat végrehajtó és a vállalkozói kockázatot viselő kapcsolt vállalkozással kötött ügyletben vagy ügyletsorozatban ⁽¹⁰³⁾. Ha a központi vállalkozás a csoporttagként működő belga vállalkozás, akkor a csoport e belga vállalkozásához kapcsolt külföldi vállalkozások a multinacionális csoporton belüli, kevésbé összetett felek. Mivel e kapcsolt vállalkozásoknak az általuk végzett standard feladatokért járó standard hozam formájában kell ellentételezésben részesülniük, a csoporton belül végrehajtott összetett feladatokért a csoporttagként működő belga vállalkozásnak kell betudni – a piaci feltételeknek megfelelően – egy nem standard, hanem reziduális nyereséget. Ha az ellenőrzött ügyletekben részt vevő két felet a transzferár-értékelés különböző szakaszaiban egy egyoldalú transzferár-képzési módszer – mint a TNMM – segítségével vizsgálják, ahogy az a szóban forgó program esetén történik, akkor megállapítható, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek kombinált operatív nyeresége nem egyezik meg a TNMM két fél esetén történő alkalmazása révén kapott nyereségek összegével, ebből következően keletkezik egy nem megadózottatott jövedelemhányad, ami ellentétes a szokásos piaci ár elvével.
- (163) Másképpen fogalmazva, ha feltételezzük, hogy az első szakaszt követően megfelelően alkalmazták a szokásos piaci ár elvét, akkor a csoporttagként működő belga vállalkozások és a csoport kapcsolt vállalkozásai közötti ügyletekben érvényes feltételeknek és áraknak tükröződniük kell a tényleges könyv szerinti eredményben. Ezen elv megfelelő alkalmazásából következően a standard nyereség a külföldi kapcsolt vállalkozásoknak tudható be és azt ténylegesen ez utóbbiaknak kell elkönyvelniük, a reziduális nyereség pedig a központi vállalkozásnak tudható be és azt a csoporttagként működő belga vállalkozásoknak kell ténylegesen elkönyvelniük.
- (164) Az OECD irányelveinek 1.10. bekezdése ⁽¹⁰⁴⁾, amelyet Belgium a többletnyereség adómentessége igazolása céljából alapul vesz, a szinergiákból vagy a méretgazdaságosságból fakadó nyereségnek a csoport egy vagy több tagjához történő átcsoportosítása nélkül nem teszi lehetővé az említett nyereség figyelmen kívül hagyását vagy adómentességét ⁽¹⁰⁵⁾. Még ha az említett bekezdés tartalmazza is, hogy a szinergiákkal vagy a méretgazdaságossággal összefüggő nyereségnek a multinacionális csoport különböző vállalkozásai közötti elosztása nehézségekbe ütközik, és e téren nincs konszenzus, egyáltalán nem javasolja, hogy – azon kivételes esetekben, amikor szinergiák állapíthatók meg – ezt a nyereséget ne osszák el és ne adóztassák meg.
- (165) Ugyanez a helyzet a szóban forgó programban foglalt egyoldalú és absztrakt adókiigazítás esetén is, amelyet az OECD adózási modellegezménye is támogat, amely egyezmény az OECD tagjai közötti és az OECD-n kívüli országok közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló számos egyezmény alapját képezi. A csoporthoz tartozó vállalkozás által elért tényleges könyv szerinti nyereség Belgium által végrehajtott egyoldalú kiigazítása ugyanis szükségképpen azt jelenti, hogy a szóban forgó program értelmében adómentességet élvező többletnyereséget egy

⁽¹⁰²⁾ Lásd az OECD BEPS-zárójelentésének 1.168. és 1.169. bekezdésében ismertetett példákat.

⁽¹⁰³⁾ Lásd az OECD irányelveinek 3.18. bekezdését: „Általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni, amelynek esetében a transzferár-képzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható ügylet áll rendelkezésre, azaz a vizsgált fél az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett.”

⁽¹⁰⁴⁾ Lásd az (52) preambulumbekedést.

⁽¹⁰⁵⁾ Más szóval, a szokásos piaci ár elvének Belgium általi értelmezéséből az következik, hogy ha minden állam, amelynek területén multinacionális csoportokhoz tartozó vállalkozások működnek, így értelmezni és alkalmazni az OECD irányelveit, az szükségképpen azt eredményezné, hogy a csoporton belüli szinergiákból vagy méretgazdaságosságból származó nyereséget egyetlen ilyen államban sem lehetne megadóztatni.

másik állam adóhatósága nem adóztathatja meg és nem is fogja megadóztatni, azon oknál fogva, hogy e más államok nem ismerik el a kifejezetten a szinergiákból vagy a méretgazdaságosságból származó nyereség megadóztatásának jogát, mivel az csak Belgiumra, vagyis arra az országra vonatkozik, ahol ezt a nyereséget ténylegesen elkönyvelték.

- (166) Harmadszor, ahhoz, hogy a többletnyereség a szóban forgó program értelmében adómentes legyen, a második szakaszban nem szükséges bizonyítani a szinergiák vagy a méretgazdaságosság meglétét, sem számszerűen kifejezni azokat. Ehelyett a szinergiák vagy a méretgazdaságosság meglétét absztrakt módon feltételezik, és azt a belga vállalkozás által, a (15) preambulumbekkezdésben leírt eljárás első szakasza nyomán elért, szokásos piaci feltételek melletti (a tényleges könyv szerinti nyereségben megjelenő) nyereség, illetve a második szakasz után kiszámított, szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereség közötti különbséggént fejezik ki.
- (167) Belgium nem írja elő a csoporttagként működő belga vállalkozások számára, hogy annak érdekében, hogy részesülhessenek a szóban forgó program előnyeiben, igazolják a szinergiákból vagy a méretgazdaságosságból származó nyereség meglétét és/vagy eredetét. Lehetséges azonban, hogy egy vállalati átszervezésből fakadó szinergiák, amelyekről a multinacionális csoport nyereségének növekedését várják, nem jönnek létre. Előfordulhat, hogy a csoportsinergiák növelése céljából kidolgozott általános operatív modell bevezetésével valójában többletköltségek keletkeznek, és hatékonyságcsökkenés következik be ⁽¹⁰⁶⁾. Ilyen esetben a szóban forgó program alkalmazása során ennek ellenére levonnák a „többletnyereséget” a csoporttagként működő belga vállalkozás által elért tényleges könyv szerinti nyereségből.
- (168) Ezenkívül a belga hatóságok az OECD ajánlásaival ellentétesen ⁽¹⁰⁷⁾ automatikusan elfogadják, hogy a kombinált ügyletek révén keletkező teljes reziduális nyereség egy részét képező többletnyereség szinergiák, méretgazdaságosság vagy a csoporttal összefüggő meghatározatlan elemek/tényezők eredménye. Ez a többletnyereség tehát teljesen különvlik az ellenőrzött ügyletekben részes felek feladatainak, kockázatainak és eszközeinek elemzésétől, amely minden transzferár-képzési eljárás alapját képezi. A többletnyereséget ebből következően kivonták a nyereségelosztásból, amely a szokásos piaci ár elvének alapja.

c) A szelektív előny létezésére vonatkozó következtetés

- (169) A fentiek fényében a Bizottság megállapítja, hogy a szóban forgó program értelmében a csoporttagként működő belga vállalkozások adóköteles nyereségének meghatározására használt módszer nem olyan módszer, amely megbízható becslést ad a piacon és ennél fogva a szokásos piaci ár elvén alapuló eredményről. Tekintve, hogy e módszer alkalmazása az e vállalkozások által elért tényleges könyv szerinti nyereség csökkenését eredményezi, amely nyereségnek kiindulópontul kell szolgálnia a belga társaságiadó-rendszer szerinti teljes adóköteles nyereség kiszámításához ⁽¹⁰⁸⁾, úgy tekintendő, hogy ez a program – az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdését alkalmazva – szelektív előnyt biztosít ezeknek a vállalkozásoknak.
- (170) A szóban forgó program a szokásos piaci ár elvétől eltérve csökkenti a kedvezményezettek által a belga társaságiadó-rendszernek megfelelően fizetendő adó összegét, szemben az önálló társaságokkal, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg. A szokásos piaci ár elvétől való ezen eltérés emellett szelektív előnyt biztosít az említett kedvezményezetteknek, szemben a valamely belföldi vállalatcsoportba tartozó vállalkozásokkal és a továbbra is a meglévő belgiumi vállalkozási modelleket követő valamely multinacionális csoportba tartozó vállalkozásokkal ⁽¹⁰⁹⁾, amely utóbbiak közül egyetlen vállalkozás sem kérelmezhet a szóban forgó programba való belépéshez szükséges feltételes adómegállapítást, tekintve, hogy e vállalkozások mindegyike a tényleges könyv szerinti nyeresége alapján fizet adót. Végül, az említett eltérés szelektív előnyt biztosít kedvezményezetteknek a valamely kisméretű multinacionális csoportba tartozó vállalkozásokkal szemben, tekintve, hogy ez utóbbiak szintén a tényleges könyv szerinti nyereségük alapján fizetnek adót ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Lásd az OECD irányelveinek 9.58. bekezdését.

⁽¹⁰⁷⁾ Lásd a (159) preambulumbekkezdést.

⁽¹⁰⁸⁾ Lásd a 70. lábjegyzetet.

⁽¹⁰⁹⁾ Lásd a (138) és a (139) preambulumbekkezdést.

⁽¹¹⁰⁾ Lásd a (111) preambulumbekkezdést.

6.3.3. Az adórendszer jellege és szerkezete nem indokolja a szóban forgó program szükségességét

- (171) Egy a referenciarendszertől eltérő intézkedés ugyanakkor tekinthető nem szelektív jellegűnek, amennyiben azt a rendszer jellege vagy szerkezete indokolja. Ez a helyzet áll fenn, ha az intézkedés közvetlenül a referenciarendszer alapvető vagy irányadó elveiből vagy a rendszer működéséhez és hatékonyságához szervesen hozzátartozó mechanizmusokból fakad ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Belgium úgy véli, hogy a szóban forgó program fennállását a lehetséges kettős adóztatás elkerülése indokolja. A kettős adóztatás kifejezés azokat a helyzeteket jelöli, amikor ugyanazt a nyereséget kétszer adóztatják meg ugyanazon adóalanynál (jogi értelemben vett kettős adóztatás) vagy két különböző adóalanynál (gazdasági értelemben vett kettős adóztatás). Jóllehet a kettős adóztatás elkerülésének szükségessége adott esetben indokolhatja a közös társaságiadó-rendszertől való eltérést ⁽¹¹²⁾, Belgium nem bizonyította, hogy a szóban forgó program ténylegesen ezt a célt kívánná elérni. Sőt, Belgium elismerte, hogy a program célja nem a valós kettős adóztatás, hanem kizárólag a lehetséges kettős adóztatás mérséklése és megszüntetése volt ⁽¹¹³⁾. Következésképpen nem tekinthető úgy, hogy a többletnyereség adómentessége közvetlenül a referenciarendszer alapvető vagy irányadó elveiből fakad, vagy a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges, ahhoz szervesen hozzátartozó mechanizmusokból ered.
- (173) Míg a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében ez a rendelkezés azokra a helyzetekre alkalmazandó, amelyekben két (azonosított vagy azonosítható) társaság vesz részt, és az adóhatóság akkor alkalmazhat negatív (viszont)módosítást egy belga vállalkozás adóköteles nyeresége tekintetében, ha ugyanez a nyereség egy külföldi kapcsolatos vállalkozás adóköteles nyereségében is megjelenik, a pénzügyminiszter által, az e rendelkezés alkalmazására vonatkozó parlamenti kérdésekre adott válaszok egyértelműen jelzik, hogy a többletnyereség adómentességét az említett rendelkezés hatályán túllépve azon nyereségek tekintetében is alkalmazzák, amelyek nem jelentek meg a csoport egy másik adóterületen lévő, külföldi kapcsolatos vállalkozásának számviteli nyilvántartásában és adóalapjában. Míg a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának megfelelően a negatív viszontmódosítás multinacionális csoport tagjaként működő társaságokra való korlátozása indokolható a rendszer jellegével vagy szerkezetével, a többletnyereség adómentessége esetében ez nem áll fenn.
- (174) Az annak bizonyítására vonatkozó kötelezettség hiánya, hogy ugyanazt a nyereséget két kapcsolatos vállalkozás adóalapja is tartalmazza (az egyik külföldön, a másik Belgiumban), egy fontos tényező, amely a többletnyereség adómentességét biztosító feltételes adómegállapításokat megkülönbözteti a transzferákkal kapcsolatos azon egyéb feltételes adómegállapításoktól, amelyek a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján negatív transzferár-viszontmódosítást engedélyeznek. A feltételes adómegállapítás ez utóbbi típusa esetén a negatív kiigazításra olyan helyzetben kerül sor, amikor a Belgiumban elkönyvelt és adómentességet élvező nyereséget a csoport egy kapcsolatos vállalkozása egy másik adóterületen adóköteles nyereségként bejelentette, vagy amikor egy külföldi adóhatóság pozitív eredeti kiigazítást hajtott végre e kapcsolatos külföldi vállalkozás adóköteles nyereségén. ⁽¹¹⁴⁾ Ezzel szemben a többletnyereség adómentessége előzetesen egyoldalú adómentességet biztosít, amihez sem az nem szükséges, hogy az adómentességet élvező nyereség szerepeljen vagy megjelenjen a csoport egy másik adóterületen lévő külföldi kapcsolatos vállalkozásának adóalapjában, sem az, hogy ezt a nyereséget ezen az adóterületen ténylegesen megadóztassák.

⁽¹¹¹⁾ Lásd például a C-78/08–C-80/08. sz. Paint Graphos egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:550) 69. pontját.

⁽¹¹²⁾ Lásd analógiaként a C-78/08–C-80/08. sz. Paint Graphos egyesített ügyek (ECLI:EU:C:2011:550) 71. pontját, amely ügyekben a Bíróság kifejti, hogy a nemzeti adórendszer jellege vagy szerkezete felhozható annak indoklására, hogy a szövetkezeteket, amelyek teljes nyereségüket elosztják tagjaik között, ne szövetkezeti szinten adóztassák meg, feltéve, hogy az adót a tagok szintjén beszedik.

⁽¹¹³⁾ Lásd a (89) preambulumbekendést.

⁽¹¹⁴⁾ A Bizottság megjegyzi, hogy Belgium a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontján alapuló feltételes adómegállapításokra vonatkozóan három példát mutatott be, amelyek célja ténylegesen olyan valós helyzetek megoldása, amelyekben kettős adóztatásra került sor (lásd a (67) preambulumbekendést). Ezek a feltételes adómegállapítások azonban nyilvánvalóan különböznek azokról, amelyek a többletnyereséget mentesítik az adó alól. A transzferárak negatív kiigazítását engedélyező feltételes adómegállapítások esetén ugyanis a kiigazítás következtében az ellenőrzött ügyletben részes társaságok számviteli nyilvántartásába a nyereséget szimmetrikusan rögzítik. Az adóalap negatív kiigazítását tehát az adórendszer jellege és szerkezete indokolná, és az ennél fogva nem minősülne állami támogatásnak, amennyiben azt az egy másik adóterületen végrehajtott pozitív kiigazítás ellensúlyozásának szándéka motiválná. A többletnyereség adómentessége ezzel szemben nem indokolható hasonló okokkal, mivel egyetlen más adóterület sem tart igényt a nyereségre, így módon nem merül fel a kettős adóztatás problémája.

- (175) Ebből következően az sem állítható, hogy a többletnyereség adómentessége szükséges és arányos módon ad választ olyan helyzetekre, amelyekben kettős adóztatás történik ⁽¹¹⁵⁾. A szóban forgó program tehát egyértelműen túlterjed a cél – azaz a kettős adóztatás elkerülése – elérése érdekében megteendő szükséges és arányos intézkedéseken, tehát fennállását e rendszer jellege és szerkezete nem indokolhatja.
- (176) A Bizottság ezenkívül nem véli úgy, hogy a szokásos piaci ár elve és különösen az OECD adózási modelleget nyének 9. cikke, amely a kettőst adóztatást illetően ezt az elvet átülteti, indokolná egy adóalany adóalapjának – a többletnyereség adómentességét célzó program alapján biztosított – egyoldalú negatív kiigazítását.
- (177) A Bizottság emlékeztet arra, hogy a szokásos piaci ár elvének az adóhatóságok általi alkalmazása alapvetően azt szolgálja, hogy a multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozások ne befolyásolhassák a transzferárakat, és ennél fogva a nyereség vállalkozások közötti elosztását, amely lehetőség az önálló társaságoknak nem áll rendelkezésére. A szokásos piaci ár elvének rendes alkalmazása tehát feljogosítja az adóhatóságokat a csoporton belüli ügyleteket végrehajtó vállalkozások adóalapjának növelésére, annak biztosítása érdekében, hogy azok az adóalanyok, amelyek kizárólag piaci feltételek mellett hajtanak végre ügyleteket, azonos bánásmódban részesüljenek.
- (178) Noha a szokásos piaci ár elve lehetővé teszi, hogy az adóhatóságok egyoldalú pozitív kiigazításokat hajtsanak végre a csoport azon vállalkozásainak adóalapján, amelyek a transzferárak megállapításakor nem tartják be ezt az elvet, a transzferárak adócsökkenést eredményező negatív kiigazítása a szokásos piaci ár elve alapján csak abban a kivételes helyzetben helyénvaló (anélkül, hogy kötelező lenne), amikor ez a kiigazítás egy másik adóhatóság által – mégpedig szimmetrikus alapon – végrehajtott elsődleges kiigazítást követő viszontmódosítás. Ahogy azt a 6.3.2.2 pont kifejti, a tényleges könyv szerinti nyereség elővigyázatosságból végrehajtott egyoldalú negatív kiigazítása nem következik a szokásos piaci ár elvének megfelelő alkalmazásából, sem általában, sem a többletnyereség adómentességének egyedi esetében.
- (179) Az OECD adózási modelleget nyének 9. cikke ugyanis csak akkor alkalmazandó, ha megállapítást nyert, hogy ugyanaz a nyereség két különböző adóterületen lévő két különböző vállalkozás adóalapjában is szerepel, és azt mindkét területen „ennek megfelelően” megadóztatták vagy megadóztathatják.
- (180) Végül, az EU közös transzferár fóruma ⁽¹¹⁶⁾ szintén aggályait fejezte ki az adóztatás transzferárak kiigazításaival összefüggő kettős elmaradásával kapcsolatban, és 2014-ben jelentést fogadott el az ügyletek megkötésekor megállapított transzferárak utólagos kiigazításából, az úgynevezett „kompenzációs kiigazításból” ⁽¹¹⁷⁾ eredő gyakorlati problémák orvoslása céljából. A jelentés hangsúlyozza annak a fontosságát, hogy a kapcsolt vállalkozások nyereségét, kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataik alapján, szimmetrikusan számítsák ki. Az ügyletben részt vevő vállalkozásoknak minden egyes ügyletben ugyanazt az árat kell használniuk. A fórum tehát felkérte a tagállamokat, hogy kompenzációs kiigazításokat a kettős adóztatás elkerülése érdekében csak abban az esetben fogadjanak el, ha az ügyletben részes két vállalkozás számviteli nyilvántartásában szimmetrikusan végzik el a kiigazítást, és ha a kiigazításra az adóbevallás benyújtása előtt kerül sor.
- (181) Összefoglalva, a Bizottság véleménye szerint nem tekinthető úgy, hogy a többletnyereség adómentessége közvetlenül a referenciarendszerhez tartozó alapvető vagy irányadó elvekből fakad, vagy a rendszer működéséhez

⁽¹¹⁵⁾ Lásd a C-78/08–C-80/08. sz. Paint Graphos egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:550) 75. pontját.

⁽¹¹⁶⁾ Az EU közös transzferárfórumát (JTPF) hivatalosan a 2007/75/EK határozat hozta létre; a fórum segítséget nyújt és tanácsot ad az Európai Bizottságnak a transzferárakkal kapcsolatos adóügyi kérdésekben. A fórumban minden egyes tagállam adóhatóságának egy-egy képviselője, valamint nem kormányzati szervezetek által delegált 18 tag vesz részt. A JTPF elnöke független.

⁽¹¹⁷⁾ A kompenzációs kiigazításokról szóló jelentés, amelyet az Európai Unió tanácsa 2015. március 10-i következtetéseiben üdvözölt. Az OECD irányelveinek kifejezésjegyzéke a „kompenzációs kiigazítás” fogalmát a következőképpen határozza meg: „Az adóalany által adózás céljából megállapított ár (amely az adóalany véleménye szerint a kapcsolt ügyletre vonatkozó szokásos piaci ár) és a kapcsolt vállalkozások között ténylegesen felszámított ár különbözetének megfelelő kiigazítás. Erre a kiigazításra az adóbevallás benyújtása előtt kerülne sor.” A jelentés tágabb összefüggésben a transzferárak – adóalany által kezdeményezett, egy későbbi időpontban (általában év végén) végrehajtott – kiigazításaira utal, amely transzferárakat egy ügylet vagy ügyletsorozat létrejöttékor vagy ezen ügylet vagy ügyletsorozat előtt állapították meg.

és hatékonyságához szükséges, ahhoz szervesen hozzátartozó mechanizmusokból ered. A Bizottság megállapítja továbbá, hogy a szóban forgó program egyértelműen túlterjed a cél – azaz a kettős adóztatás elkerülése – elérése érdekében megteendő szükséges és arányos intézkedéseken, tehát fennállását e rendszer jellege és szerkezete nem indokolhatja.

6.3.4. A szelektív előny létezésére vonatkozó következtetés

- (182) A fent említett okok miatt a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy a szóban forgó program a multinacionális csoporthoz tartozó belga vállalkozásoknak adóalapjuk egyoldalú negatív kiigazításával szelektív előnyt biztosít, tekintve, hogy a kiigazítás következtében a Belgiumban fizetendő adójuk csökken azon adóösszeghez képest, amelyet a belga társaságiadó-rendszer alkalmazásával a társaságok nyereségének megadóztatását szolgáló közös jogrendszer alapján e vállalkozásoknak fizetniük kellene.

6.3.5. A szóban forgó program kedvezményezettjei

- (183) A szóban forgó program kedvezményezettjei a valamely multinacionális csoporthoz tartozó azon belga vállalkozások, amelyek a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján feltételes adómegállapítást kértek és kaptak, és amelyek tényleges könyv szerinti nyereségén – a belga társaságiadó-rendszer szerinti adóköteles nyereségük meghatározása céljából – egyoldalú negatív kiigazítást hajtottak végre. A Bizottság megjegyzi, hogy ezek a vállalkozások egy multinacionális csoporthoz tartoznak, és hogy a szóban forgó program kinyilvánított célja a multinacionális csoporthoz való tartozásnak köszönhetően keletkezett többletnyereség adómentessége.
- (184) Az állami támogatásra vonatkozó szabályok alkalmazásában tekinthető úgy, hogy különböző jogalanyok egyetlen gazdasági egységet képeznek. Így ez a gazdasági egység minősül a támogatási intézkedés által kedvezményezett, érintett társaságnak. Ahogy a Bíróság korábban kifejtette, „[a] versenyjogban a” vállalkozás „fogalom mindenképpen gazdasági egységet jelöl [...] még akkor is, ha ez a gazdasági egység jogilag több – természetes vagy jogi – személyből áll”⁽¹¹⁸⁾. Annak megállapításához, hogy több jogalany gazdasági egységet alkot-e, a Bíróság arra keresi a választ, hogy fennáll-e az irányító részesedés, illetve az intézményi, funkcionális és gazdasági kapcsolatok esete⁽¹¹⁹⁾. Jelen esetben a szóban forgó program által kedvezményezett belga vállalkozások egy vállalatcsoportot (vagy a vállalatcsoporthoz tartozó különálló vállalkozási tevékenységet) igazgató és irányító központi vállalkozásnak minősülnek. Ezek a vállalkozások tehát gyakran a csoport kapcsolt vállalkozásait irányítják, őket pedig az egész vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozás irányítja. Következésképpen az egész multinacionális csoportot kell a támogatási intézkedés által kedvezményezett vállalkozásnak tekinteni.
- (185) Ezenkívül a multinacionális csoport egésze dönt arról, hogy tevékenységei egy részét Belgiumba helyezi át, vagy hogy jelentős beruházásokat hajt végre Belgiumban, ami előfeltétele annak, hogy részesülhessen a szóban forgó program nyújtotta előnyökben. Más megfogalmazásban, ha az egy és ugyanazon csoporthoz tartozó különböző jogalanyok között kicserélt termékek és szolgáltatások árának meghatározásához a transzferárak megállapítása szükséges, ez a transzferár-megállapítás, természeténél fogva, a csoport több vállalkozását érinti (az egyik vállalkozásnál bekövetkező áremelkedés érinti a másik nyereségét).
- (186) Következésképpen, függetlenül attól, hogy a vállalatcsoporthoz tartozó különböző jogi személyiségű vállalkozásokba szerveződnek-e vagy nem, az e csoportokhoz tartozó vállalkozásokat a szóban forgó támogatási program által kedvezményezett egyetlen csoportnak kell tekinteni⁽¹²⁰⁾. Ezért a Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó programba befogadott belga vállalkozásokon kívül e program alapján az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatásban részesülnek azok a multinacionális csoportok is, amelyekhez e vállalkozások tartoznak.

⁽¹¹⁸⁾ A C-170/83. sz. Hydrotherm ügyben hozott ítélet (EU:C:1984:271) 11. pontja. Lásd még a T-137/02. sz. Pollmeier Malchow kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2004:304) 50. pontját.

⁽¹¹⁹⁾ A C-480/09 P. sz. Acea Electrabell Produzione SpA kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2010:787) 47–55. pontja; a C-222/04. sz. Cassa di Risparmio di Firenze SpA és társai ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:8) 112. pontja.

⁽¹²⁰⁾ Lásd analógiaként a 323/82. sz. Intermills ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:1984:345) 11. pontját: „A maguk a felperesek által benyújtott információkból következik, hogy az átszervezést követően mind az Intermills társaságot, mind a három ipari társaságot a Vallon Régió irányítja, és hogy a termelési létesítményeknek az újonnan létrehozott három társasághoz való áthelyezését követően az Intermills társaság továbbra is érdekelt azokban. Megállapítandó tehát, hogy annak ellenére, hogy a három társaság mindegyike a régi Intermills társaságtól független, önálló jogi személyiséggel rendelkezik, e társaságok együtt a belga hatóságok által nyújtott támogatás tekintetében mindenképpen egy egységes csoportot alkotnak. [...]”.

6.4. A támogatás meglétére vonatkozó következtetés

- (187) A fentiek fényében a Bizottság megállapítja, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontján alapuló és a 2004. június 21-i törvénnyel bevezetett, a többletnyereség adómentességét célzó program szelektív előnyt biztosít kedvezményezettjeinek, valamint azoknak a multinacionális csoportoknak, amelyekhez azok tartoznak, a program egy Belgiumnak betudható intézkedés és finanszírozása állami forrásokból történik, torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, és alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Ezért a szóban forgó program az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül.
- (188) Tekintve, hogy a szóban forgó program azon terhek csökkentését eredményezi, amelyeket rendes körülmények között éves tevékenységeik keretében a kedvezményezetteknek kellene viselniük, úgy tekintendő, hogy a program támogatást nyújt a kedvezményezettek és azon multinacionális csoportok működéséhez, amelyekhez azok tartoznak.

6.5. A támogatás összeegyeztethetősége

- (189) Egy állami támogatás akkor tekintendő a belső piaccal összeegyeztethetőnek, ha besorolható az EUMSZ 107. cikkének (2) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe ⁽¹²¹⁾. A támogatás a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető, ha a Bizottság megállapítja, hogy az EUMSZ 107. cikkének (3) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozik. A támogatást nyújtó tagállamra hárul azonban annak bizonyítása, hogy a támogatás az EUMSZ 107. cikke (2) vagy (3) bekezdése alapján összeegyeztethető a belső piaccal.
- (190) A belga hatóságok egyetlen olyan feltétel teljesülését sem igazolták, amely alapján megállapítható lenne, hogy a támogatási program összeegyeztethető a belső piaccal.
- (191) Ezenkívül, ahogy azt a (188) preambulumbekkezdés kifejti, úgy tekintendő, hogy szóban forgó program működési támogatást nyújt. Általában véve az ilyen jellegű támogatások elvben nem tekinthetők a belső piaccal összeegyeztethetőnek az EUMSZ 107. cikkének (3) bekezdése értelmében, tekintve, hogy nem mozdítják elő egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését, és hogy a szóban forgó adójellegű ösztönzők nem korlátozott időre szólnak, nem degresszívek vagy arányosak olyan mértékben, amely az érintett régióban előállt meghatározott gazdasági hátrány megszüntetéséhez szükséges.
- (192) A többletnyereség adómentességét célzó program következképpen nem összeegyeztethető a belső piaccal.

6.6. A támogatás jogellenessége

- (193) Az EUMSZ 108. cikkének (3) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek tájékoztatni a Bizottságot minden támogatás nyújtására irányuló szándékról (beszámolási kötelezettség), és a tervezett intézkedéseket nem hajthatják végre azelőtt, hogy a Bizottság végleges határozatot hozna (felfüggesztési kötelezettség).
- (194) A Bizottság megjegyzi, hogy Belgium nem tájékoztatta arról a szándékáról, hogy a szóban forgó program keretében támogatást kíván nyújtani, és az EUMSZ 108. cikkének (3) bekezdése alapján rá háruló felfüggesztési kötelezettségnek sem tett eleget. Következésképpen, a szóban forgó program az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének f) pontja alapján jogellenes támogatásnak minősül, amelyet az EUMSZ 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével hajtottak végre.

7. VISSZAFIZETTETÉS

- (195) Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikke (1) bekezdésének értelmében a Bizottságnak meg kell követelnie a jogellenes vagy nem összeegyeztethető támogatások visszatérítését, az érintett tagállamnak pedig meg kell hoznia a belső piaccal összeegyeztethetetlennek minősített jogellenes támogatás visszafizettetéséhez szükséges

⁽¹²¹⁾ A Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében említett eltérések, amelyek a szociális jellegű, egyéni fogyasztóknak adott támogatásokra, a természeti katasztrófák vagy kivételes események által okozott károk jóvátételére adott támogatásokra, a Német Szövetségi Köztársaság bizonyos körzeteinek adott támogatásokra vonatkoznak, nem alkalmazhatók ebben az esetben.

intézkedéseket. Ugyanezen rendelet 16. cikkének (2) bekezdése megállapítja, hogy a visszatérítésre kerülő támogatás magában foglalja a kamatot, amely attól a naptól esedékes, amikor a jogellenes támogatást a kedvezményezett rendelkezésére bocsátották, addig a napig, amíg visszafizetésre nem került. A Bizottság 794/2004/EK rendelete ⁽¹²²⁾ kidolgozza azokat a módszereket, amelyek a visszatérítési kamatok kiszámítására alkalmazandók. Végül, az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy „a visszatérítést késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárás keretében kell végrehajtani, feltéve, hogy e rendelkezések lehetővé teszik a Bizottság határozatának azonnali és hatékony végrehajtását”.

7.1. Bizalomvédelem és jogbiztonság

- (196) Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése azt is kimondja, hogy „a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével”.
- (197) Belgium először is azt állítja, hogy a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve akadályozza a támogatások visszafizettetését. Állítása szerint a Bizottság korábbi, a transzferákkal és az állami támogatással kapcsolatos határozatai alapján úgy vélte, hogy egy meghatározott adóintézkedés nem eredményez állami támogatást, amennyiben a tagállam tiszteletben tartja a szokásos piaci ár elvét. Belgium ezenkívül úgy érvel, hogy az a tény, hogy a támogatás összegét nehéz számszerűsíteni, és hogy a visszafizettetés kettős adóztatáshoz vezethet, megakadályozza a visszafizettetést.
- (198) A bizalomvédelem elvének a belga hatóságok általi említését illetően a Bizottság emlékeztet arra, hogy az uniós ítélkezési gyakorlatnak megfelelően ⁽¹²³⁾ egy tagállam, amelynek hatóságai az EUMSZ 108. cikkének (3) bekezdésében előírt eljárási szabályok megsértésével támogatást nyújtottak, nem hivatkozhat a bizalomvédelem elvére annak érdekében, hogy kivonja magát a Bizottság támogatás visszafizetésére vonatkozó határozatának végrehajtásához szükséges lépések megtételére vonatkozó kötelezettség alól. Egy ilyen lehetőség elfogadása ugyanis teljesen megfosztaná az EUMSZ 107. és 108. cikkét a hatékony érvényesüléstől, amennyiben a nemzeti hatóságok így a saját jogellenes magatartásukra hivatkozhatnának, hogy a Bizottság által az EUMSZ e rendelkezései értelmében hozott határozatok érvényesülését meggátolják. Így tehát nem az érintett tagállam, hanem a kedvezményezett vállalkozás feladata, hogy egy jogellenes támogatás visszatérítésének elutasítása érdekében felhozzon olyan kivételes körülményeket, amelyek megalapozhatták jogos elvárását ⁽¹²⁴⁾. Mivel a szóban forgó program egyetlen kedvezményezettje sem hivatkozott jogos elvárásra az említett program jogszerűsége tekintetében, a Bizottság úgy véli, hogy az e határozat alapján történő visszatérítéssel összefüggésben Belgium hatástalanul hivatkozik erre az elvre.
- (199) A bizalomvédelem elvére való hivatkozáshoz minden esetben szükséges, hogy a jogos elvárás a Bizottság olyan jogi aktusából következzen, amely megalapozott várakozást keltett ⁽¹²⁵⁾. A belga hatóságok a többletnyereség adómentességét célzó program vonatkozásában nem hivatkozhatnak ilyen konkrét várakozásra. Különösen, azonkívül, hogy a „Magatartási kódex” csoport jelentését, amelyre az elnökség a 2003. március 19-i jelentését alapozta, nem tették közzé, a Bíróság hangsúlyozta, hogy az Európai Unió Tanácsának következtetései, amelyek egy a tagállamok által – egyes nemzeti adóintézkedéseknek a „Magatartási kódex” csoport általi vizsgálatával összefüggésben – megkötött megállapodást hagytak jóvá, nem jelentettek konkrét biztosítékot ⁽¹²⁶⁾. A Bíróság többek között hangsúlyozta, hogy „a Tanács megállapításai politikai akaratot fejeznek ki, és tartalmuk alapján nem járnak olyan joghatással, amelyekre a jogalanyok a Bíróság előtt hivatkozhatnak. Egyebekben az említett megállapítások az állami támogatásokkal kapcsolatban a Szerződésben előírt saját hatáskörének gyakorlása során semmiképpen nem köthetik a Bizottságot”.
- (200) Azzal kapcsolatban, hogy Belgium a jogbiztonság elvére és különösen a Bizottság korábbi, a szokásos piaci ár elvét támogató határozathozatali gyakorlatára hivatkozik, a Bizottság mindenekelőtt emlékeztet arra, hogy nem

⁽¹²²⁾ A Bizottság 2004. április 21-i 794/2004/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról (HL L 140., 2004.4.30., 1. o.).

⁽¹²³⁾ Lásd a C-5/89. sz. Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:1990:320) 17. pontját és a C-310/99. sz. Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2002:143) 104. pontját,

⁽¹²⁴⁾ Lásd a T-67/94. sz. Ladbroke Racing kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:1998:7) 183. pontját; lásd még a T-116/01 és T-118/01. sz. P&O European Ferries (Vizcaya) SA és Diputación Floral de Vizcaya kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2003:217) 203. pontját.

⁽¹²⁵⁾ Lásd a T-290/97. sz. Mehibas Dordtselaan kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2000:8) 59. pontját, valamint a C-182/03 és a C-217/03. sz. Belgique és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 147. pontját.

⁽¹²⁶⁾ Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:416) 150–152. pontját.

köti ez a határozathozatali gyakorlat. Minden potenciális támogatási intézkedést a saját jellemzői alapján, az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésére figyelemmel kell értékelni, ily módon ha beigazolódik, hogy sor került ezzel ellentétes határozathozatali gyakorlatra, az nem érinti az e határozatban foglalt megállapítások érvényességét ⁽¹²⁷⁾.

- (201) A Bizottság megállapítja ezenkívül, hogy a belga hatóságok által idézett határozatok szerint a Bizottság korábban arra a következtetésre jutott, hogy a szokásos piaci elvtől való eltérés, amely egy csoport adóköteles nyereségének meghatározásával áll összefüggésben, állami támogatást jelent, mivelhogy az e vállalkozás által a vállalkozások nyereségének közös adóztatási rendszere szerint fizetendő adó csökkenését eredményezi ⁽¹²⁸⁾. A Bizottság emlékeztet továbbá arra, hogy a Belgium által indítványozott, az új koordinációs központok javára végrehajtott intézkedés vizsgálatának keretében egyértelműen megállapította, hogy a valamely belga vállalkozást illető nyereség után, amely meghaladja az úgynevezett költség és jövedelem módszer („cost plus” módszer) alapján meghatározott nyereséget, Belgiumban kell adót fizetni, még ha ez a módszer a szokásos piaci ár elvével összhangban lévőknek tekintett nyereséget eredményezett is ⁽¹²⁹⁾. Ezt a következtetést a Bíróság is megerősítette ⁽¹³⁰⁾. Tekintve, hogy a többletnyereség adómentességét célzó program a szokásos piaci ár elvétől való eltérést jelent, amint azt a 6.3.2.2. pont bemutatta, Belgium nem támaszkodhat e határozatokra annak igazolása érdekében, hogy a visszafizetett ellentétes lenne a jogbiztonság általános elvével. Ellenkezőleg, Belgiumnak tisztában kellett volna lennie azzal, hogy egy olyan adórendszer, amely a kedvezményezettjének javát szolgáló bánásmódot alkalmaz, azáltal, hogy mesterségesen csökkenti adóalapjukat, az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértésének minősülhet. Belgium tehát, kétség felmerülése esetén, köteles lett volna tájékoztatni a Bizottságot a szóban forgó programról, mielőtt végrehajtotta azt.
- (202) Ami a program alapján nyújtott támogatás számszerűsítésének állítólagos nehézséget illeti, a Bizottság nem érti, miben áll e számszerűsítés nehézsége. Mivel a többletnyereség adómentessége a csoporttagként működő belga vállalkozás által elért tényleges könyv szerinti nyereségre vonatkoztatott, adózás előtti nyereséghányadot érinti, az intézkedés által előidézett szelektív előny megszüntetéséhez elegendő visszatéríteni a tényleges könyv szerinti nyereség alapján fizetendő adó és a szóban forgó program alapján ténylegesen fizetett adó különbözetét, ezen összegnek a támogatás napjától számított kumulált kamataival együtt.
- (203) Végül, Belgium azon érvével kapcsolatban, hogy a visszatérítés kettős adóztatást eredményezhet, a Bizottság a 6.3.3. pontra utal, és emlékeztet arra, hogy kettős adóztatás csak akkor fordulhat elő, ha ugyanaz a nyereség egy csoporttagként működő belga vállalkozás adóalapjában, és egy kapcsolt külföldi vállalkozás adóalapjában is megjelenik. A többletnyereség adómentessége azonban egyoldalú kiigazítást jelent, amelyet nem ugyanazon nyereség egy másik adóterületen végrehajtott korábbi megadóztatása miatt biztosítanak. Mindenesetre, még ha a kettős adóztatás kockázata jogos félelmet keltett is, az a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó kétoldalú egyezmények alapján bevezetett szokásos vitarendezési mechanizmusok, az EU választott bírósági egyezménye vagy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának megfelelő alkalmazása révén kiküszöbölhető. Ugyanis, ahogy azt a (173) preambulumbekkezdés kifejti, a belga adóhatóság által ugyanazon nyereség egy másik adóterületen történt megadóztatása miatt végrehajtott negatív kiigazítást (amelyre a nyereség adóalany általi bejelentését vagy a külföldi adóhatóság által alkalmazott eredeti pozitív kiigazítást követően kerül sor) az adórendszer jellege és szerkezete indokolná, és az nem képezne állami támogatást.
- (204) Összegezve, a Belgium által felhozott, a szóban forgó program keretében nyújtott támogatások visszafizetetésének megelőzését vagy korlátozását célzó érvek egyike sem elfogadható.

7.2. A visszatérítés módja

- (205) Az EUMSZ és a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bizottság hatáskörébe tartozik annak eldöntése, hogy az érintett tagállamnak meg kell-e szüntetnie vagy módosítania kell-e azt a támogatást, amely a Bizottság álláspontja szerint nem egyeztethető össze a belső piaccal. Szintén a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata azt mutatja, hogy a Bizottság határozata által a belső piaccal összeegyeztethetetlennek tekintett támogatások esetében a támogatás eltörlése vonatkozásában a tagállamra kirótt kötelezettség célja a korábbi helyzet visszaállítása.

⁽¹²⁷⁾ Lásd a C-138/09.sz. Todaro Nunziatina & C ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2010:291) 21. pontját.

⁽¹²⁸⁾ Lásd a Bizottság 2001. július 11-i, a C 47/2001 (korábbi NN 42/2000). számú, – Németország: külföldi vállalkozások irányítási és koordinációs központjai ügyben hozott határozatát (HL C 304., 2001.10.30., 2. o.). 2003/501/EK határozat.

⁽¹²⁹⁾ Lásd a Bizottság 2004. szeptember 8-i határozatát a Belgium által a koordinációs központok részére végrehajtani tervezett Támogatási Rendszerről és különösen annak (22), (34) és (37) preambulumbekkezdését, valamint 1. cikkének b) pontját.

⁽¹³⁰⁾ Lásd még a C-182/03. és a C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2006:416).

A Bíróság e tekintetben kimondta, hogy ez a célkitűzés akkor valósul meg, ha a kedvezményezett visszafizette a jogellenes támogatásként kifizetett összegeket, elveszítve így azt az előnyt, amelyet versenytársaival szemben élvezett a piacon, és visszaállt a támogatás juttatása előtti állapot.

(206) Az uniós jog egyetlen rendelkezése sem írja elő a Bizottság számára, hogy amikor elrendeli a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatás visszafizetését, számszerűen határozza meg a visszafizetendő támogatás pontos összegét. Ellenkezőleg, elegendő, ha a Bizottság határozata olyan információt tartalmaz, amely lehetővé teszi a címzett számára, hogy jelentős nehézség nélkül maga állapítsa meg ezt az összeget ⁽¹³¹⁾.

(207) Az adóintézkedések formájában nyújtott jogellenes állami támogatásokat illetően az üzleti adózásról szóló közlemény 35. pontja kimondja, hogy a visszafizetendő összeget a ténylegesen befizetett adó és azon adóösszeg összehasonlítása alapján kell kiszámítani, amelyet az általánosan alkalmazott szabály alapján be kellett volna fizetni. Azon adóösszeg kiszámításához, amelyet abban az esetben kellett volna befizetni, ha betartják az általánosan alkalmazott szabályokat, vagyis ha a többletnyereséget nem mentesítették volna az adó alól, a belga adóhatóságnak újra meg kell állapítania a szóban forgó program által kedvezményezett vállalkozások által fizetendő adót, minden egyes olyan üzleti év vonatkozásában, amelyben e vállalkozások részesültek e program előnyeiben. Az egyes kedvezményezettekkel ⁽¹³²⁾ visszafizetendő támogatási összegek meghatározásakor figyelembe kell venni:

— a kedvezményezett javára meghozott feltételes adómegállapítási határozatoknak köszönhetően megtakarított adóösszeget, és

— az ezen összeg tekintetében a támogatás odaítélésének napjától számított kumulált kamatot.

A támogatás odaítélése napjának azt a napot kell tekinteni, amelyen a megtakarított összeget feltételes adómegállapítás hiányában az egyes adóévekben be kellett volna fizetni.

(208) Egy adott üzleti évben egy meghatározott feltételes adómegállapítás révén megtakarított összeg a következőnek felel meg:

— egy pozitív adóalapból ténylegesen levont nyereség,

— szorozva az adott üzleti évben alkalmazott társasági adókulccsal.

(209) A megtakarított adó összegének kiszámításához elvben figyelembe kellene venni az adóalany éves adóbevallásában bejelentett, a többletnyereségből történt levonást, esetlegesen a belga adóhatóság által adóellenőrzés keretében végrehajtott korrekciót követően.

(210) Ha a levonás, amelyre a kedvezményezett egy adott üzleti évben jogosult, ezen üzleti évben a nem elegendő pozitív adóalap miatt (teljes mértékben) nem érvényesíthető, és ha a ténylegesen nem levont összeget átviszik egy későbbi üzleti évre, akkor úgy tekintendő, hogy a támogatást azon későbbi üzleti év vagy évek folyamán nyújtják, amikor a többletnyereségek összegeit ténylegesen le lehet vonni a pozitív adóalapból.

(211) Tekintve, hogy a visszafizetési eljárásnak szavatolnia kell, hogy a program kedvezményezettje által végül fizetendő adó az az adó, amelyet a többletnyereség adómentességét célzó program hiányában fizetnie kellett volna, a (207)–(210) preambulumbekendésekben leírt módszer – a kedvezményezetteknek egyéni helyzetük függvényében biztosított adóelőny tényleges összegének megállapítása érdekében – a belga hatóságokkal együttműködve a visszafizetési eljárás során tovább pontosítható. Azt az adóösszeget, amelyet a többletnyereség adómentességét célzó program hiányában be kellett volna fizetni, a Belgiumban a támogatás nyújtásának idején alkalmazott általános rendszer alapján, a kedvezményezett ténybeli és jogi helyzetét figyelembe véve kell kiszámítani, nem pedig olyan különböző operatív és jogi körülményeken alapuló egyéb feltételezett helyzetek alapján, amelyeket a kedvezményezett az adómentességet biztosító említett program hiányában választhatott volna.

⁽¹³¹⁾ Lásd a C-441/06 sz. Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2007:616) 29. pontját, valamint az abban idézett ítélkezési gyakorlatot.

⁽¹³²⁾ A kedvezményezetteknek a belga hatóságok által benyújtott és e határozathoz mellékelte jegyzékét a Bizottság csupán tájékoztató jellegűnek tekinti. A jegyzék megléte nem mentesíti Belgiumot azon kötelezettsége alól, hogy összeírja a vitatott program alapján nyújtott támogatások valamennyi kedvezményezettjét, és a számukra nyújtott teljes támogatási összeget visszafizettesse velük, beleértve a mellékletben fel nem sorolt azon kedvezményezetteket, amelyek az említett program alapján adóelőnyben részesültek, valamint a program alapján a jegyzékben szereplő kedvezményezetteknek nyújtott újabb adóelőnyöket.

8. KÖVETKEZTETÉS

- (212) Következésképpen a Bizottság úgy véli, hogy Belgium az EUMSZ 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével, jogellenesen működtette a többletnyereség adómentességét célzó programot. Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikke értelmében Belgium köteles visszafizettetni az említett program kedvezményezettjeinek juttatott valamennyi támogatást.

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontján alapuló, a többletnyereség adómentességét célzó program, amelynek értelmében Belgium feltételes adómegállapítási határozatokat bocsátott ki multinacionális vállalatcsoportok belga vállalkozásai javára, amelyek révén Belgium az említett vállalkozások által realizált nyereség egy részét mentesíti a társasági adó alól, az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdése értelmében vett támogatást képez, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és amelyet Belgium az EUMSZ 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével, jogellenesen hajtott végre.

2. cikk

- (1) Belgium köteles az 1. cikkben említett összeegyeztethetetlen és jogellenes támogatást visszafizettetni azok kedvezményezettjeivel.
- (2) Az (1) bekezdésben leírt visszatérítést követően a kedvezményezettek által még vissza nem fizetett összegeket az a vállalatcsoport fizeti vissza, amelyhez a kedvezményezett tartozik.
- (3) A visszafizetendő összegeknek tartalmazniuk kell a támogatásnak a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátásától a tényleges visszatérítés időpontjáig esedékes kamatokat.
- (4) A visszafizetendő összegek kamatait a 794/2004/EK rendelet V. fejezetével összhangban kamatos kamattal kell kiszámítani.
- (5) Belgium e határozat elfogadásának napjától megszünteti az 1. cikkben említett támogatást, és érvényteleníti az említett támogatás címén még nem végrehajtott kifizetéseket.
- (6) Belgium elutasít minden, a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó szolgálathoz benyújtott, az 1. cikkben említett támogatáshoz kapcsolódó vagy az e határozat elfogadása napján függőben lévő, feltételes adómegállapítás iránti kérelmet.

3. cikk

- (1) Az 1. cikkben említett támogatás visszafizettetésének haladéktalanul és hatékonyan kell megtörténnie.
- (2) Belgium gondoskodik arról, hogy az e határozatról szóló tájékoztatástól számított négy hónapon belül teljes mértékben végrehajtsa ezt a határozatot.

4. cikk

- (1) Belgium az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül benyújtja a Bizottságnak az alábbi információkat:
- a) az 1. cikkben említett támogatás kedvezményezettjeinek jegyzéke és az egyes kedvezményezettek által a támogatás címén kapott teljes összeg;

- b) az egyes kedvezményezettek által visszafizetendő teljes összeg (tőke és visszafizetési kamatok);
- c) a jelen határozat végrehajtása érdekében már megtett és tervezett intézkedések részletes leírása;
- d) az azt bizonyító dokumentumok, hogy a kedvezményezetteket felszólították a támogatás visszafizetésére.

(2) Belgium az 1. cikkben említett támogatás visszafizetetésének teljesítéséig folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot az e határozat végrehajtása érdekében elfogadott nemzeti intézkedések előrehaladásáról. A Bizottság egyszerű kérésére haladéktalanul benyújtja az e határozatnak való megfelelés érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekre vonatkozó valamennyi információt. Belgium továbbá részletes tájékoztatást nyújt a kedvezményezettek által már visszafizetett támogatási összegekről és kamatokról.

5. cikk

E határozat címzettje a Belga Királyság.

Kelt Brüsszelben, 2016. január 11-én.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
a Bizottság tagja

A SZÓBAN FORGÓ PROGRAM ALKALMAZÁSÁBAN KIBOCSÁTOTT FELTÉTELES ADÓMEGÁLLAPÍTÁSI HATÁROZATOK JEGYZÉKE

Határozat száma	Időpont	Gazdasági társaság	Érvényesség (kezdet)	Érvényesség (vége)	Adómentes EBIT (%)	Adómentes NPBT (%)	Teljes többletnyereség Bevallások Exp. Imp. 2005–2014
500.117	2005.5.26.	BASF Antwerpen	3 éves időszak				[...]
500.249	2005.12.15.	Eval Europe NV	2004.4.1.	2009			[...]
500.343	2006.5.4.	BASF Antwerpen	4 éves időszak				[...]
600.144	2006.10.17.	Celio International NV	2007.2.1.	2012			[...]
600.279	2006.11.21.	[...] (*)	2007.1.1.	2012	[40–60]		
600.460	2007.1.30.	BP Aromatics Limited NV	2007.1.1.		[40–60]		[...]
600.469	2007.2.6.	BASF Antwerpen	5 éves és 3 éves időszak				[...]
700.064	2007.5.8.	[...] (*)	2007.5.8.	2012			
700.075	2007.7.10.	The Heating Company	2007.7.10.	2012	[60–80]		[...]
700.357	2008.11.25.	LMS International	2008.1.1.	2013	[60–80]		[...]
700.412	2007.11.27.	[...] (*)	2007.1.1.	2012			
800.044	2008.8.12.	[...] (*)	2008.1.1.	2013	[60–80]		
800.122	2008.7.1.	Tekelec International sprl	2008.6.1.	2013	[60–80]		[...]
800.225	2008.7.15.	VF Europe bvba	2010.1.1.	2015	[60–80]		[...]
800.231	2009.1.13.	Noble International Europe bvba	2007.9.1.	2012	[60–80]		[...]
800.346	2009.6.9.	[...] (*)	2010.5.1.	2015			
800.407	2009.9.8.	[...] (*)	2011.1.1.	2015			

Határozat száma	Időpont	Gazdasági társaság	Érvényesség (kezdet)	Érvényesség (vége)	Adómentes EBIT (%)	Adómentes NPBT (%)	Teljes többletnyereség Bevallások Exp. Imp. 2005–2014
800.441	2009.3.11.	Eval Europe NV	2009.3.11.	2013			[...]
800.445	2009.1.13.	Bridgestone Europe NV	2006.1.1.	2011	> OM [1–4]		[...]
900.161	2009.5.26.	St Jude Medical CC bvba	2009.1.1.	2014	> OM [1–4]		[...]
900.417	2009.12.22.	Trane bvba	2010.1.1.	2015	[40–60]		[...]
900.479	2010.6.29.	[...] (*)	2010.1.1.	2015			
2010.054	2010.4.20.	[...] (*)	2010.3.1.	2015	> OM [1–4]		
2010.106	2010.4.20.	Luciad NV	2009.1.1.	2014	[40–60] (2009–2011) [40–60] (2012–2013)		[...]
2010.112	2010.7.13.	[...] (*)	2011.1.1.	2016		[60–80]	
2010.239	2011.9.6.	Ontex bvba	2011.1.1.	2016		[60–80]	[...]
2010.277	2010.9.7.	[...] (*)				[60–80]	
2010.284	2010.7.13.	[...] (*)	2010.1.1.	2015		[60–80]	
2010.488	2011.2.15.	Dow Corning Europe SA	2010.1.1.	2015	> OM [1–4]		[...]
2011.028	2011.2.22.	Soudal NV	2010.1.1.	2015		[40–60]	[...]
2011.201	2011.9.13.	Belgacom Int. Carrier Services	2010.1.1.	2015		[20–40]	[...]
2011.326	2011.9.6.	Atlas Copco Airpower NV	2010.1.1.	2015		[40–60]	[...]
2011.337	2011.11.8.	Evonik Oxena Antwerpen NV	2012.1.1.	2017		[20–40]	[...]
2011.469	2011.12.13.	BP Aromatics Limited NV	2012.1.1.				[...]
2011.488	2012.1.24.	[...] (*)	2015.1.1.	2020		[60–80]	
2011.542	2012.2.28.	Chep Equipment Pooling NV	2010.7.1.	2015		[20–40]	[...]

Határozat száma	Időpont	Gazdasági társaság	Érvényesség (kezdet)	Érvényesség (vége)	Adómentes EBIT (%)	Adómentes NPBT (%)	Teljes többletnyereség Bevallások Exp. Imp. 2005–2014
2011.569	2013.2.26.	Nomacorc	2012.1.1.	2016		[60–80]	[...]
2011.572	2012.12.18.	[...] (*)					
2012.031	2012.9.25.	Pfizer Animal Health SA	2012.12.1.	2017		[80–100]	[...]
2012.038	2012.3.6.	Kinopolis Group NV	2012.1.1.	2016		[60–80]	[...]
2012.062	2012.5.24.	Celio International NV	2012.2.1.	2017			[...]
2012.066	2012.4.3.	[...] (*)	2013.1.1.	2018		[60–80]	
2012.101	2012.4.17.	[...] (*)	2014.1.1.	2019		[60–80]	
2012.180	2012.9.18.	FLIR Systems Trading Belgium bvba	2012.8.1.			[60–80]	[...]
2012.182	2012.9.18.	[...] (*)	2013.7.31.	2015		[40–60]	
2012.229	2012.8.28.	ABI	2011.1.1.	2016		[80–100]	[...]
2012.229	2012.8.29.	AMPAR				[80–100]	[...]
2012.355	2012.11.6.	Knauf Insulation SPRL	2013.1.1.	2017		[60–80]	[...]
2012.375	2012.11.20.	Capsugel Belgium NV	2012.1.1.	2017		[60–80]	[...]
2012.379	2012.11.20.	Wabco Europe BVBA	2012.1.1.	2017		[40–60]	[...]
2012.446	2012.12.18.	[...] (*)	2015.1.1.	2020		[60–80]	
2012.468	2013.2.26.	BASF Antwerpen	6 éves időszak				[...]
2013.052	2013.4.16.	[...] (*)	3 éves időszak				
2013.111	2013.4.30.	Delta Light NV	2012.8.31.	2016		[60–80]	[...]
2013.138	2013.9.17.	[...] (*)	2012.1.1.	2017		[60–80]	

Határozat száma	Időpont	Gazdasági társaság	Érvényesség (kezdet)	Érvényesség (vége)	Adómentes EBIT (%)	Adómentes NPBT (%)	Teljes többletnyereség Bevallások Exp. Imp. 2005–2014
2013.156	2013.6.25.	Punch Powertrain NV	2013.1.1.	2017		[60–80]	[...]
2013.331	2013.10.8.	Puratos NV	2013.1.1.	2018		[40–60]	[...]
2013.443	2013.12.10.	Omega Pharma International	2013.1.1.	2018		[40–60]	[...]
2013.540	2013.12.10.	[...] (*)	2014.1.1.	2019		[60–80]	
2013.579	2014.1.28.	Esko Graphics BVBA	2012.1.1.	2017		[60–80]	[...]
2013.612	2014.2.25.	Magnetrol International NV	2012.1.1.	2016		[60–80]	[...]
2014.091	2014.4.1.	Mayckawa Europe NV	2013.12.31.	2018		[60–80]	[...]
2014.098	2014.6.10.	[...] (*)	2014.1.1.	2019		[60–80]	
2014.173	2014.5.13.	[...] (*)	2012.1.1.	2016		[60–80]	
2014.185	2014.6.24.	[...] (*)				[60–80]	
2014.288	2014.8.5.	[...] (*)	2014.7.1.	2019		[60–80]	
2014.609	2014.12.23.	[...] (*)	2014.1.1.	2019		[60–80]	
Többslet ÖSSZESEN			[< 2 100 000 000 (**)]				

(*) A Belgium részéről kapott információk alapján ezek a társaságok a 2013-as adóévig adóbevallásaikban nem jelentettek be többletnyereséget.

(**) Ez az összeg a társaságok által adóbevallásaikban bejelentett teljes többletnyereséget mutatja, azonban nem nyújt tájékoztatást a nyújtott állami támogatásról.

Forrás: a belga hatóságok 2015. május 29-i tájékoztatása az eljárás megindításáról szóló határozat meghozatalát követően.