

РЕШЕНИЕ (ЕС) 2016/1699 НА КОМИСИЯТА**от 11 януари 2016 година****относно схемата за държавна помощ във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), прилагана от Белгия***(нотифицирано под номер C(2015) 9837)***(само текстовете на нидерландски и френски език са автентични)****(текст от значение за ЕИП)**

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2, първа алинея от него,

като взе предвид Споразумението за Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като покани заинтересованите страни да представят мненията си в съответствие с посочените по-горе разпоредби⁽¹⁾ и като взе предвид техните мнения,

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

- (1) С писмо от 19 декември 2013 г. Комисията поиска от Белгия да ѝ предостави сведения относно „системата за данъчни режими при свръхпечалба“ (наричана по-нататък „освобождаване от данък на свръхпечалбата“ или „разглежданата схема“), която се основава на член 185, параграф 2, буква б) от Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г. (наричан по-нататък „CIR 92“). Комисията поиска също така списък на данъчните режими във връзка с прилагането на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата.
- (2) С писмо от 21 януари 2014 г. Белгия отговори на въпросите, посочени в искането на сведения на Комисията. Тя обаче не изпрати на Комисията поискания списък с данъчни режими, като обясни, че предоставянето на такъв списък ще отнеме повече време.
- (3) На 21 февруари 2014 г. Комисията изпрати последващи въпроси и поднови искането си относно списъка с данъчни режими. Що се отнася до данъчните режими, предоставени съгласно разглежданата схема през 2004 г., 2007 г., 2010 г. и 2013 г., Комисията поиска също така да ѝ бъде изпратен пълният текст на данъчните режими, както и съответните искания за данъчни режими, приложенията и ако е необходимо, цялата по-нататъшна кореспонденция, свързана с тези искания.
- (4) На 18 март 2014 г. Белгия отговори на последващите въпроси на Комисията, като ѝ изпрати поисканите данъчни режими, включително исканията за тях, приложенията и по-нататъшната кореспонденция, свързана с предоставянето на тези режими.
- (5) С писмо от 28 юли 2014 г. Комисията уведоми, че освобождаването от данък на свръхпечалбата би могло да представлява държавна помощ, която е несъвместима с вътрешния пазар. Тя също така поиска допълнителни сведения във връзка с няколко конкретни данъчни режими. С писма от 1 септември и от 4 ноември 2014 г. Белгия отговори на искането от 28 юли 2014 г.
- (6) На 25 септември 2014 г. се проведе среща между службите на Комисията и белгийските органи.

⁽¹⁾ ОВ С 188, 5.6.2015 г., стр. 24.

- (7) С писмо от 3 февруари 2015 г. Комисията уведоми Белгия, че е взела решение да открие официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз (наричан по-нататък „ДФЕС“), по отношение на освобождаването от данък на свръхпечалбата.
- (8) На 29 май 2015 г., след искане за удължаване на срока, Белгия представи мнението си относно решението за откриване на процедурата.
- (9) На 5 юни 2015 г. решението за откриване на официалната процедура по разследване (наричано по-нататък „решението за откриване на процедурата“) беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* ⁽²⁾. В това решение Комисията прикани заинтересованите страни да представят мненията си относно разглежданата мярка.
- (10) На 1 и на 2 юли 2015 г. заинтересованите страни представиха мненията си относно решението за откриване на процедурата, които бяха предадени на белгийските органи. На 14 септември 2015 г. Белгия уведоми Комисията, че не възнамерява да коментира тези мнения.
- (11) С писмо от 16 септември 2015 г. Комисията поиска от Белгия да подкрепи някои доводи, изложени в писменото мнение на Белгия от 29 май 2015 г. относно решението за откриване на процедурата. Белгия отговори на това искане с писмо от 16 октомври 2015 г.
- (12) Службите на Комисията и белгийските органи се срещнаха на 20 октомври и на 7 декември 2015 г.

2. ОПИСАНИЕ НА РАЗГЛЕЖДАНАТА СХЕМА

2.1. Схема за освобождаване от данък на свръхпечалбата

- (13) Схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата дава възможност на местните белгийски дружества, които са част от многонационална група, както и на чуждестранните дружества с постоянно установено място на стопанска дейност в Белгия, които са част от многонационална група (наричани по-нататък „белгийските предприятия от една група“), да намалят данъчната си основа в Белгия, като приспадат „свръхпечалбите“ си от реално отчетените печалби. Тези свръхпечалби се определят, като се оценява средната хипотетична печалба, която самостоятелно дружество ⁽³⁾, осъществяващо сравними дейности, би могло да реализира при сравними обстоятелства, и като се извади тази сума от реално отчетената печалба от белгийското дружество на съответната група. За възползване от освобождаване от данък на свръхпечалбата е необходимо Службата за данъчни режими да приеме данъчен режим.
- (14) Според белгийските органи ⁽⁴⁾ освобождаването от данък на свръхпечалбата е оправдано от желанието да се гарантира, че белгийско предприятие, което е част от група, ще бъде обложено с данък единствено върху печалбата му при сделката между несвързани лица, като му се позволи да изключи от данъчната си основа отчетената печалба над посочената печалба при сделката между несвързани лица, което съответства на синергиите, икономии от мащаба или другите предимства, произтичащи от участието му в многонационална група, и което не би съществувало за сравнимо самостоятелно предприятие.
- (15) Според белгийските органи ⁽⁵⁾ размерът на освободената свръхпечалба по схемата за освобождаване от данък се определя с помощта на двуетапен подход:

— на първо място, цените при сделката между несвързани лица, прилагани за сделките, сключени между белгийско предприятие от една група и дружествата, с които е свързано, се определят въз основа на доклад за трансферно ценообразуване, предоставен от данъкоплатеца. Тъй като белгийското предприятие от една група се счита за „основния изпълнител“ в рамките на това отношение, то получената от тези сделки остатъчна печалба се приписва на него;

⁽²⁾ Вж. бележка под линия 1.

⁽³⁾ Вж. точка 30 от мнението на Белгия от 29 май 2015 г. относно решението за откриване на процедурата, в което терминът „самостоятелно“ е описан като факта, че предприятието не е член на многонационална група от свързани дружества.

⁽⁴⁾ Вж. по-специално мнението на Белгия от 29 май 2015 г. относно решението за откриване на процедурата, точки 39 и 40.

⁽⁵⁾ Вж. мнението на Белгия от 29 май 2015 г. относно решението за откриване на процедурата, точка 30.

- на второ място, според Белгия остатъчната печалба не следва да се разглежда като печалба при сделката между несвързани лица на белгийско предприятие от една група, тъй като тя може да превишава печалбата, която сравнимо самостоятелно дружество би реализирало при обстоятелства, сравними с тези, в които осъществява дейност предприятието, без да е част от многонационална група. Следователно тези „свърхпечалби“ се определят въз основа на втори доклад, представен от данъкоплатеца в рамките на искането за данъчен режим, което е подал по разглежданата схема, и се освобождават от данък.
- (16) Белгия твърди, че в представените по време на тези два етапа доклади се прилагат най-подходящите методи на ОИСП за определяне на трансферното ценообразуване. На практика предоставената информация показва, че използваният по време на втория етап метод е методът на трансакционната нетна печалба (МТНП). Целта на използването на МТНП в този контекст е да се постигне приблизително определяне на рентабилността на дадено предприятие, което е част от многонационална група, като тази рентабилност се сравни с печалбите на сравними независими (самостоятелни) предприятия⁽⁶⁾, които осъществяват сходни дейности. МТНП дава възможност да се прецени печалбата, която независимите дружества биха могли да получат от дадена дейност, например продажбата на стоки, като се вземе подходяща основа, като например разходите, оборота или инвестициите в дълготрайни активи (според упражняваните функции, приетите рискове и реализираните активи), и като се приложи норма на печалба (показател за нивото на печалба), отразяваща наблюдаваната печалба на тази основа при сравними независими предприятия.
- (17) МТНП дава възможност да се изчисли хипотетична средна печалба за белгийското предприятие от една група въз основа на проучване, с което се прави сравнение между това предприятие и сравними самостоятелни предприятия⁽⁷⁾. Хипотетичната средна печалба се определя като стойност, намираща се в интерквартилният диапазон на показателя за нивото на печалба, избран за група сравними самостоятелни предприятия⁽⁸⁾, чиято средна стойност се изчислява за определен период (обикновено пет години). Белгия разглежда тази хипотетична средна печалба като печалбата, която белгийското предприятие от една група би реализирало, ако е самостоятелно предприятие вместо такова, което е част от многонационална група. За целите на настоящото решение печалбата се означава с термина „коригирана печалба при сделката между несвързани лица“.
- (18) След това размерът на свърхпечалбата, която да бъдат освободена от данък, се изчислява като разликата между печалбата при сделката между несвързани лица, определена за белгийското предприятие от една група съгласно първия етап (изчислена средна стойност за разглеждан период), и „коригираната печалба при сделката между несвързани лица“, получена по време на втория етап (пак като средна стойност, изчислена за същия разглеждан период). Тази разлика се изразява в процент на освобождаване от данък на резултата от дейността преди данъчно облагане (ЕВИТ⁽⁹⁾ или РВТ⁽¹⁰⁾), за да се получи среден процент на свърхпечалбата за разглеждан период. Този процент представлява приетото и приложено съгласно разглежданата схема намаление на данъчната основа за реално отчетената от белгийското предприятие от една група печалба за петте години, през които данъчният режим е задължителен за белгийската данъчна администрация.
- (19) Белгийските органи твърдят, че очакваните търговски резултати на ползващите се от разглежданата схема предприятия се изчисляват въз основа на реално отчетената от тях печалба след три години. След това договореният процент може да бъде коригиран, ако е необходимо, по време на тази оценка. Нищо обаче не показва, че такава оценка вече е довела до корекция на договорения процент на намаляване в разглежданите от Комисията случаи.
- (20) Въз основа на член 185, параграф 2 от СДР 92 данъчният режим е задължителен, за да се ползва освобождаване от данък на свърхпечалбата. С тази разпоредба се ограничават също така и предоставянето на такъв данъчен режим на предприятията, които са част от многонационална група от свързани предприятия в контекста на техните трансгранични отношения. Освен това съгласно белгийския закон от 24 декември 2002 г.⁽¹¹⁾ данъчни режими могат да бъдат предоставяни само при нови ситуации⁽¹²⁾.
- (21) Като се има предвид, че за да може да се ползва освобождаване от данък на свърхпечалбата е необходим данъчен режим и че такъв данъчен режим може да бъде предоставен само за печалби, произтичащи от нова ситуация, предимството, което многонационална група може да получи от разглежданата схема зависи от преместването или

⁽⁶⁾ За трансферното ценообразуване вж. терминологичния речник на принципите на ОИСП: „Две предприятия са независими едно от друго, ако не са свързани“.

⁽⁷⁾ В определени случаи Комисията е отбелязала, че избраните като сравними предприятия за целите на сравнителното проучване не са самостоятелни предприятия, които се считат за сходни, а холдингови дружества или дружества майки, които се считат за сходни, а именно консолидирана група, избрана въз основа на консолидирани данни.

⁽⁸⁾ Възвръщаемостта от продажбите е най-често използваният понастоящем показател за нивото на печалба за определяне на данъчната основа на белгийското предприятие от една група.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and Taxes (ЕВИТ), т.е. печалба преди лихви и данъци.

⁽¹⁰⁾ Profit Before Tax (РВТ), т.е. печалба преди данъци.

⁽¹¹⁾ Закон от 24 декември 2002 г. за промяна на схемата за дружествата във връзка с данъка върху доходите и за установяване на система за данъчни режими по данъчни въпроси, *Moniteur Belge* (Държавен вестник на Белгия) № 410, второ издание, 31 декември 2002 г., стр. 58817.

⁽¹²⁾ Вж. съображения 44 и 45.

разрастването на нейните дейности в Белгия и е пропорционално на значението на новите дейности и на новите печалби, генерирани в държавата. Данъчните режими, предоставени по разглежданата схема и проучвани от Комисията, се отнасят неизменно до промени в организационната структура на многонационалната група; в този контекст основните елементи, описани в исканията за данъчен режим, показват на първо място планирано преместване на дейностите в Белгия, осъществяването на нови инвестиции и създаването на работни места в държавата.

- (22) В обобщение, белгийските предприятия от една група, получили данъчен режим въз основа на разглежданата схема, могат всяка година да правят въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 проактивна корекция към по-ниска стойност на данъчната си основа съгласно корпоративния данък, като приспадат претендираните „свръхпечалби“ от реално отчетената печалба. Така белгийските органи считат, че свръхпечалбите не следва да се приписват на белгийското предприятие от една група и следователно трябва да се изключат от неговата данъчна основа в Белгия в съответствие с член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92. Като следствие от това белгийско предприятие от една група, което се ползва от освобождаване от данък на свръхпечалбата, се облага на база сума, съответстваща на разликата между реално отчетената му печалба и неговите „свръхпечалби“.

2.2. Приложима законодателна и регулаторна рамка

2.2.1. Облагане с данък на доходите съгласно системата за корпоративния данък в Белгия

- (23) В CIR 92 се установяват прилаганите от Белгия правила за облагане с данък на доходите. В член 1 се определят четири категории данък върху доходите, които обхващат данъка за физическите лица (дял II: членове 3—178), за местните дружества (дял III: членове 179—219), за другите юридически лица (дял IV: членове 220—226) и за чуждестранните данкоплатци — физически лица, предприятия, други юридически лица (дял V: членове 227—248/3).
- (24) В член 183 от CIR 92 се определя, че подлежащите на облагане с данък доходи съгласно дял III (местни дружества) са същите като подлежащите на облагане съгласно дял II (юридически лица) и че облагаемата сума се определя по прилаганите за печалбите правила. В член 24 от CIR 92 се уточнява, че облагаемите доходи на промишлените, търговските и селскостопанските предприятия обхващат всички доходи, получени от изпълнителски дейности, като например печалбите от „всички сделки, обработени от структурите на тези предприятия или с тяхното посредничество“ и от „всяко увеличаване на стойността на елементите на актива [...] и от всяко намаляване на стойността на елементите на пасива [...], когато тези стойности в плюс или в минус са реализирани или посочени в счетоводната отчетност или в годишните отчети“.
- (25) В член 185, параграф 1 от CIR 92 се определя, че дружествата подлежат на облагане с данък върху общата сума на печалбите преди разпределяне. Четена във връзка с членове 1, 24 и 183 от CIR 92 тази разпоредба означава, че облагаемата печалба съгласно белгийското данъчно право трябва да обхваща най-малкото — като отправна точка и независимо от евентуални последващи корекции към по-ниска или към по-висока стойност — общата сума на отчетените печалби в отчетите на данкоплатеца.
- (26) В действителност данъчната основа за белгийския данък върху дохода се определя на базата на реално вписаната в отчетите на данкоплатеца печалба, използвана като отправна точка. Впоследствие за определяне на данъчната основа може да се приложат определен брой корекции в посока увеличаване на стойността (като например недопустимите разходи) или към по-ниска стойност (като например частично освобождаване от данък на някои разпределени дивиденди, приспадане на прехвърлени загуби, данъчни стимули). За всяка от тези операции данкоплатците следва да предоставят информация на данъчната администрация чрез данъчната си декларация (формуляр 275.1) и да могат да предоставят документи в подкрепа на такива корекции.
- (27) Когато белгийското данъчно право предвижда трайно освобождаване от данък на част от реално отчетените печалби в отчетите на данкоплатеца като резерв, може да се внесе корекция при първата операция за изчисляване на данъчната основа посредством „увеличаване на първоначалната позиция на резервите“.
- (28) Следователно, докато данъчната основа невинаги непременно съответства на реално отчетената нетна печалба в годишните отчети на данкоплатеца, предвид внесените корекции в тази основа за данъчни цели, определянето на основата трябва във всички случаи да се базира на реално вписаните в отчета числа като отправна точка.

Определянето на данъчната основа започва например с изчисляването на нетното увеличаване или намаляване на облагаемите резерви (печалби/загуби за данъчната година, отчетени печалби/загуби, други оставени в резерв печалби) по време на данъчната година. В случаите, обосновани от прилагането на разпоредбите на данъчното право или след направена финансова проверка, посочените в отчетите на данъкоплатеца числа или в неговата данъчна декларация може да подлежат на регулиране или корекции.

2.2.2. Закон от 21 юни 2004 г. за изменение на CIR 92

- (29) Със закона от 21 юни 2004 г. ⁽¹³⁾ Белгия е въвела нови данъчни разпоредби относно трансграничните сделки на предприятия, свързани в рамките на една многонационална група. По-специално в член 185 от CIR 92 е бил добавен параграф 2, за да се транспонира в белгийското данъчно право международно приетият принцип „на сделката между несвързани лица“ за целите на определянето на трансферното ценообразуване ⁽¹⁴⁾. В член 185, параграф 2 от CIR 92 се постановява следното:

„[...] за две дружества, които са част от една многонационална група от свързани дружества и що се отнася до техните реципрочни трансгранични отношения:

- а) когато двете дружества са свързани при търговските или финансовите си отношения от договорени или наложени условия, различни от тези, които биха били приети между независими дружества, печалбите, които в отсъствието на тези условия биха били реализирани от едно от тези дружества, но не се реализират поради тези условия, може да бъдат включени в печалбите на това дружество;
- б) когато в печалбите на едно дружество са включени печалби, които са включени и в печалбите на друго дружество, и когато така включените печалби са такива, които биха били реализирани от това друго дружество, ако договорените между двете дружества условия биха били условията, които биха били договорени между независими дружества, печалбите на първото дружество се коригират по подходящ начин.

Първата алинея се прилага чрез данъчен режим, без да се засяга прилагането на Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане.“

- (30) Макар че е формулиран по различен начин, член 185, параграф 2 от CIR 92 е сходен на член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР относно дохода и капитала, който представлява правното основание за корекциите на трансферното ценообразуване в повечето спогодби, сключени между две юрисдикции за предотвратяване на двойното данъчно облагане на доходите, получени от жител на едната от съответните юрисдикции (наричана по-нататък „спогодба за избягване на двойното данъчно облагане“).
- (31) Съгласно последната алинея на член 185, параграф 2 от CIR 92 предвидената в буква а) корекция към по-висока стойност и предвидената в буква б) корекция към по-ниска стойност подлежат на процедура за задължително предварително разрешение, която води до данъчен режим. Единствените изключения от това правило са случаите, в които корекцията е резултат от прилагането на Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане в случай на корекция на печалбите на свързани дружества (Арбитражната конвенция на ЕС) ⁽¹⁵⁾ или на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.
- (32) Със закона от 21 юни 2004 г. се въвеждат също и изменения на член 235, параграф 2° от CIR 92 с цел правилата относно определянето на трансферното ценообразуване, определени в член 185, параграф 2 от CIR 92, да се прилагат и за постоянните белгийски структури на чуждестранни дружества.

⁽¹³⁾ Закон от 21 юни 2004 г. за промяна на Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г. и Закона от 24 декември 2002 г. за промяна на схемата за дружествата във връзка с данъка върху доходите и за установяване на система за данъчни режими по данъчни въпроси, публикуван в *Moniteur belge* на 9 юли 2004 г., влязъл в сила на 19 юли 2004 г.; http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278

⁽¹⁴⁾ Вж. раздел 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ ОВ L 225, 20.8.1990 г., стр. 10.

2.2.3. Изложение на мотивите на закона от 21 юни 2004 г. и включените в него насоки

2.2.3.1. Изложение на мотивите на закона от 21 юни 2004 г.

- (33) В изложението на мотивите на закона от 21 юни 2004 г. (наричано по-нататък „изложение на мотивите“) се предоставят насоки относно целта и прилагането на член 185, параграф 2 от CIR 92 ⁽¹⁶⁾. Според изложението на мотивите член 185, параграф 2 от CIR 92 „се основава на текста на член 9 от Модела на конвенция на ОИСР относно дохода и капитала“ ⁽¹⁷⁾. Освен това в изложението на мотивите се уточнява, че „предложената разпоредба дава възможност белгийското законодателство да бъде приведено в съответствие с международно приетата норма“ ⁽¹⁸⁾. В него се подчертава много силната връзка между счетоводното и данъчното право, от което следва, че дерогация от счетоводното право за целите на данъчното право изисква изрично правно основание. Следователно кодификацията на принципа на сделката между несвързани лица в белгийския данъчен кодекс е счетена за необходима, за да се даде възможност за корекции на трансферното ценообразуване, необходими съгласно договорените на международно равнище норми, които обаче представляват дерогация от законодателството в областта на счетоводството.
- (34) Що се отнася до корекцията към по-ниска стойност, предвидена в член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, в изложението на мотивите се обяснява, че целта на тази разпоредба е „да се избегне или да се премахне (възможно) двойно данъчно облагане“. Освен това се уточнява, че тази корекция се осъществява единствено доколкото Службата за данъчни режими счита първичната корекция за основателна по принцип и като размер.
- (35) В изложението на мотивите се съдържат също и насоки относно това какво се счита за многонационална група от свързани лица и относно функцията на Службата за данъчни режими. В него по-специално се посочва, че Службата за данъчни режими следва да се произнася относно използваната методология, приетите функции, поетите рискове и използваните активи при определянето на данъчната основа.

2.2.3.2. Административно циркулярно писмо от 4 юли 2006 г.

- (36) На 4 юли 2006 г. е публикувано административно циркулярно писмо, в което се съдържат насоки относно прилагането на член 185, параграф 2 от CIR 92 (наричано по-нататък „циркулярно писмо“) както за корекциите към по-висока стойността, така и за корекциите към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване ⁽¹⁹⁾. В циркулярното писмо се потвърждават посочените в изложението на мотивите определения за предприятията, които са част от една многонационална група, и за трансграничните сделки, посочени в член 185, параграф 2 от CIR 92. В него се описват също ролята, отговорностите и компетенциите на Службата за данъчни режими.
- (37) В циркулярното писмо се посочва задължителната интервенция на Службата за данъчни режими при корекции към по-ниска стойност и автономността, с която Службата разполага за определяне на условията във всеки отделен случай, което се очаква да допринесе за повишаване на ефикасността и сигурността в полза на данъкоплатците и да подобри инвестиционния климат в Белгия.
- (38) С циркулярното писмо се потвърждава, че за целите на изчисляването на данъчната основа ще бъде направена подходяща корекция към по-ниска стойност на печалбата по силата на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, под формата на „увеличаване на първоначалната позиция на резервите“ в данъчната декларация на предприятието (формуляр 275.1) ⁽²⁰⁾. Що се отнася до термина „подходяща“, използван в член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 във връзка с корекцията към по-ниска стойност, в циркулярното писмо се отбелязва, че няма да има корелативна корекция към по-ниска стойност ⁽²¹⁾, когато първичната корекция към по-висока стойността, извършена от друга юрисдикция, е прекомерна. В циркулярното писмо се описва също и начинът, по който следва да бъдат записани корекциите на трансферното ценообразуване в данъчните отчети на съответното белгийско дружество. И накрая, в циркулярното писмо се припомня, че член 185, параграф 2 от CIR 92 се прилага от 19 юли 2004 г.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Камара на представителите на Белгия, 30 април 2004 г.: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Преглед по отделни членове, член 2: „Понятието за принцип на сделката между несвързани лица се въвежда в данъчното законодателство чрез добавяне на параграф 2 в член 185 от CIR 92. Той се основава на текста на член 9 от Модела на конвенция на ОИСР относно дохода и капитала“.

⁽¹⁸⁾ Пак там: „Предложената разпоредба дава възможност белгийското законодателство да се приведе в съответствие с международно приетата норма.“

⁽¹⁹⁾ Циркулярно писмо № Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) от 4 юли 2007 г.

⁽²⁰⁾ Вж. съображение 27.

⁽²¹⁾ В терминологичния речник за Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване корелативната корекция се определя както следва: „Корекция на данъка, дължим от свързано предприятие установено в друга държава, направена от данъчната администрация на тази държава, за да се вземе предвид първична корекция, направена от данъчната администрация на първата държава, с цел получаване на съгласувано разпределение на печалбите между двете държави“.

2.2.3.3. Отговори на министъра на финансите на парламентарни въпроси относно освобождаването от данък на свръхпечалбата

- (39) В отговор на парламентарен въпрос, поставен през 2005 г. ⁽²²⁾, тогавашният министър на финансите е потвърдил, че реално отчетената печалба от белгийско предприятие, член на група, която превишава печалба при на сделката между несвързани лица, не следва да се облага в Белгия, и че не белгийските данъчни органи трябва да определят кои са другите чуждестранни предприятия от една група, които трябва да добавят тези свръхпечалби към данъчната си основа.
- (40) В парламентарен въпрос от 2007 г. относно данъчните режими и избягването на данъци на международно равнище ⁽²³⁾ се посочва връзката между букви а) и б) от член 185, параграф 2 от CIR 92, от една страна, и съответно параграфи 1 и 2 от член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР относно данъците и капитала, от друга страна. Поставеният въпрос депутат е отбелязал, че повечето сключени от Белгия спогодби за избягване на двойното данъчно облагане съдържат единствено разпоредби във връзка с корекциите към по-висока стойност на трансферното ценообразуване. В спогодбите, в които се съдържа разпоредба относно корекциите към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване, направената от белгийските органи корекция към по-ниска стойност винаги представлява отговор на корекция към по-ниска стойността, извършена от другата договаряща държава. Депутатът е отбелязал също така, че малко данъкоплатци биха поискали да получат данъчен режим за корекция към по-висока стойността на трансферното ценообразуване, макар че от правна гледна точка задължението се прилага и за този вид корекция. И накрая, депутатът е отправил питане дали Белгия би предприела едностранна корекция към по-ниска стойност, при условие че съответната чужда държава уравни първичната си корекция или бъде информирана за белгийската корекция към по-ниска стойност.
- (41) Тогавашният министър на финансите по онова време е отговорил, че на този етап действително са получени само искания за корекция към по-ниска стойност. Освен това министърът е заявил, че Белгия не следва да определя държавата, на която да се приписват свръхпечалбите, и че следователно е невъзможно да се определи държавата, с която да се обмени информация относно направена от Белгия корекция към по-ниска стойност.
- (42) През януари 2015 г. след направените в пресата разкрития във връзка с аферата „LuxLeaks“ към министъра на финансите отново са отправени няколко парламентарни въпроса относно обмена на информация между данъчните администрации или липсата на такъв обмен, популяризирането на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата под мотото „Само в Белгия“ и предлаганите на многонационалните дружества възможности да намалят дължимите като корпоративен данък суми благодарение на данъчните режими ⁽²⁴⁾. Министърът на финансите припомня, че в данъчните режими относно освобождаването от данък на свръхпечалбата Службата за данъчни режими се задоволява да прилага принципа на сделката между несвързани лица и потвърждава дадения от министъра на финансите отговор през 2007 г. относно обмена на информация.

2.2.4. Закон от 24 декември 2002 г., с който се въвежда система за данъчни режими при свръхпечалба

- (43) Със закона от 24 декември 2002 г. се дава възможност на министъра на финансите да се произнася по отношение на данъчен режим по всяко искане във връзка с изпълнението на разпоредбите на данъчното право ⁽²⁵⁾.
- (44) В член 20 от този закон се определя какво е данъчен режим и се установява принципът, според който такъв данъчен режим не може да води до намаляване на размера на дължимия данък или до освобождаване на данъкоплатеца от този данък.

„Данъчен режим означава правният акт, с който Федералната публична служба „Финанси“ определя в съответствие с действащите разпоредби как законът се прилага към конкретна ситуация или сделка, която все още не е произвела действие в данъчен план.

Данъчният режим не може да води до освобождаване от или намаляване на данък“.

- (45) В член 22 от закона се определят обстоятелствата, при които не може да бъде предоставен данъчен режим, например когато искането се отнася до ситуации или сделки, идентични с тези, които вече са произвели последици в данъчен план. В член 23 от закона се определя принципът, според който данъчните режими обвързват данъчната администрация за в бъдеще, както и обстоятелствата, при които един данъчен режим не обвързва данъчната администрация. Такъв е случаят, когато се оказва, че данъчният режим не съответства на разпоредбите на Договорите, на правото на Съюза или на националното право.

⁽²²⁾ Протокол от заседанието на комисията по финанси и бюджет от 13 април 2005 г., CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Протокол от заседанието на комисията по финанси и бюджет от 11 април 2007 г., CRABV 51 COM 1271 — 19.

⁽²⁴⁾ Протокол от заседанието на комисията по финанси и бюджет от 6 януари 2015 г., CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Вж. бележка под линия 11.

- (46) Със закона от 21 юни 2004 г. се внася промяна в закона от 24 декември 2002 г., с който се установява система за данъчни режими, включваща създаване на независим орган в рамките на белгийската администрация, натоварен да предоставя тези данъчни режими ⁽²⁶⁾. Въз основа на закона от 21 юни 2004 г. с кралски указ от 23 август 2004 г. е създадена Службата за данъчни режими в рамките на Министерството на финансите, компетентна да предоставя данъчни режими („Федерална публична служба „Финанси“). Службата за данъчни режими публикува годишен доклад за дейността си.

2.3. Описание на инструкциите на ОИСР за трансферното ценообразуване

2.3.1. Модел на данъчна конвенция на ОИСР и Ръководство на ОИСР по трансферно ценообразуване

- (47) Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (наричана по-нататък „ОИСР“) предоставя на своите членове инструкции относно данъчната система. Инструкциите на ОИСР за трансферно ценообразуване се съдържат в Модела на данъчна конвенция на ОИСР и в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации (наричано по-нататък „Ръководство на ОИСР по трансферно ценообразуване“) ⁽²⁷⁾, като и двете са необвързващи правни инструменти.
- (48) Като се има предвид необвързващият характер на Модела на данъчна конвенция и на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, данъчните администрации на държавите членки само се насърчават да ги спазват. Най-общо обаче тези два инструмента служат като отправна точка и оказват определено влияние върху данъчните практики на държавите — членки на ОИСР (дори и на държавите, които не са членки). Освен това в много държави — членки на ОИСР, тези инструменти са придобили силата на закон или служат като основа за целите на тълкуването на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане и на националното данъчно законодателство ⁽²⁸⁾. В настоящото решение Комисията цитира Модела на данъчна конвенция и Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, тъй като тези инструменти са резултат от обсъждания на експерти в рамките на ОИСР и предоставят уточнения относно техниките, които дават възможност за идентифициране на общи предизвикателства.
- (49) С Модела на данъчна конвенция на ОИСР и коментарите към нея се предоставят насоки относно тълкуването на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане. Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване предоставя на данъчните администрации и на многонационалните дружества насоки относно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица при определяне на трансферното ценообразуване ⁽²⁹⁾. При трансферното ценообразуване се посочват начисляваните цени при търговски операции между отделните предприятия от една и съща група. Връзките, свързващи членовете на една многонационална група, може да им дават възможност — при отношенията си вътре в групата, които оказват влияние върху трансферното ценообразуване (и следователно върху облагаемите доходи) — да определят специални условия, различни от тези, които биха се прилагали, ако членовете на групата действат като независими предприятия ⁽³⁰⁾. Това може да позволява прехвърляне на печалби от една данъчна територия към друга и да стимулира определянето на възможно най-малка печалба за териториите, в които данъчното облагане за тях е по-голямо. За избягване на тези ситуации данъчните администрации следва да приемат само трансферно ценообразуване между предприятия от една група, с което сделките се заплащат така, както ако биха били сключени между независими предприятия, договарящи се в условия, сравними със сделка между несвързани лица ⁽³¹⁾. Именно това се нарича „принцип на сделката между несвързани лица“.
- (50) Следователно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица се основава на сравнение между контролираните условия на сделките (вътрешни за групата) и тези на сравними сделки между независими предприятия, извършени при сравними условия, като се гарантира, че никакви евентуални разлики между сравняваните ситуации не могат да оказват съществено въздействие върху анализирания условия (например цената или печалбата) или че могат да се прилагат корекции с разумна надеждност за отстраняване на влиянието на такива разлики.

⁽²⁶⁾ Вж. бележка под линия 13.

⁽²⁷⁾ Ръководство на ОИСР по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации, ОИСР, юли 2010 г. Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване е прието в първоначалната си версия на 27 юни 1995 г. от Комитета по данъчни въпроси на ОИСР. Ръководството от 1995 г. претърпява съществена актуализация през юли 2010 г. В настоящото решение всяко позоваване на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се разбира като отнасящо се до Ръководството от 2010 г.

⁽²⁸⁾ В Белгия принципът на сделката между несвързани лица е заложен в Закона за корпоративния данък чрез въвеждане на член 185, параграф 2 от CIR 92.

⁽²⁹⁾ Данъчните администрации на държавите — членки на ОИСР, са насърчавани да следват Ръководството на ОИСР. Най-общо обаче Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване служи като отправна точка и оказва ясно изразено въздействие върху данъчните практики на държавите — членки на ОИСР (дори и на държавите, които не са членки).

⁽³⁰⁾ Вж. точка 6 от предговора към Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване.

⁽³¹⁾ Данъчните администрации и законодателите са наясно с този проблем и данъчното законодателство по принцип дава възможност на данъчните администрации да коригират данъчните декларации на свързаните предприятия, които не прилагат коректно трансферното ценообразуване с цел да намалят облагаемите си доходи, чрез цени за заместване, които съответстват с достоверна приблизителност на тези, одобрени от независими предприятия, договарящи се при условия, сравними със сделка между несвързани лица.

- (51) Както Моделът на данъчна конвенция, така и Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, се основават на принципа, към който се придържат държавите — членки на ОИСР, и в по-широк смисъл — според който отделните юридически лица, съставляващи цялата многонационална група, се третират по отношение на корпоративния данък като отделни предприятия (наричан по-нататък „метод на отделното предприятие“). От този метод на отделното предприятие следва, че всяко индивидуално предприятие от една многонационална група се облага с данък върху собствените му доходи⁽³²⁾. Методът на отделното предприятие е избран от държавите — членки на ОИСР, като принцип при международно данъчно облагане с цел да се определи коректно данъкът във всяка държава и да се избегне двойното данъчно облагане, така че да се предотвратят конфликти между данъчните администрации и да се насърчи международната търговия и инвестициите.
- (52) В точка 1.10 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване изрично се посочват икономии от мащаба и предимствата от интегрирането (синергии) що се отнася до метода на отделното предприятие, на който се основава принципът на сделката между несвързани лица:

„Някои считат, че, принципът на сделката между несвързани лица съдържа вътрешно присъщи слабости, доколкото при метода на отделното предприятие, на който той се основава, невинаги се вземат предвид икономии от мащаба и взаимодействия между различните дейности, произтичащи от интегрирането на предприятията. Не съществуват обаче широко приети обективни критерии за приписване на икономии от мащаба или предимствата от интегрирането на отделните свързани предприятия“.

2.3.2. Принцип на сделката между несвързани лица

- (53) Принципът на сделката между несвързани лица, който е водещ, е заложен в член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР, използван като основа за спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които са обвързващи за държавите — членки на ОИСР, сред които и Белгия, а все повече и държави, които не са членки. Тъй като предвидената в договора за трансферно ценообразуване гъвкавост може да доведе до изместване на данъчната основа от една територия към друга, наличието на принципа на сделката между несвързани лица, който е водещ, в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане служи на целта на тези спогодби, а именно да се избегне двойното данъчно облагане и да се предотврати избягването на данъци.
- (54) В член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР е посочено как да се действа на практика за корекциите на данъчната основа при трансферно ценообразуване и се уточнява кога трябва да се извършват тези корекции.

— В параграф 1 от член 9 се уточнява, че договаряща държава може да повиши данъчната основа на местно данъчнозадължено лице, когато счита че прилаганото от него трансферно ценообразуване е довело до твърде ниска данъчна основа, и се предоставя възможност тази държава впоследствие да го обложи с данък. Това се нарича „първична корекция“, с която данъчната администрация преразглежда в посока увеличаване декларираните облагаеми печалби от даден данъкоплатец⁽³³⁾.

— С параграф 2 от член 9 се цели да се избегне печалбите, които са били обложени с данък от договарящата държава, която извършва първична корекция в съответствие с параграф 1 от член 9, да бъдат обложени с данък също и на равнището на свързано предприятие, което е установено в другата договаряща държава⁽³⁴⁾. За тази цел тя ангажира тази друга договаряща държава или да намали данъчната основа на това свързано предприятие с размера на коригираните печалби, обложени с данък от първата договаряща държава след първичната корекция, или да предвиди възстановяване на вече събраните данъци. Тази корекция, извършена от другата договаряща държава, обаче не е автоматична. Ако прещени, че първичната корекция не е оправдана, било по същество или като сума, държавата може да се въздържа — и обикновено го прави — да извърши такава корекция⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Вж. точка 1.15 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване.

⁽³³⁾ В член 9, параграф 1 се определя, че: „В случаите, в които [...] между двете [свързани] предприятия в техните търговски или финансови отношения се приемат или налагат условия, различни от условията, които биха били приети между независими предприятия, печалбите, които в отсъствието на тези условия биха били реализирани от едно от тези предприятия, но не се реализират поради тези условия, могат да бъдат включени в печалбите на това предприятие и съответно обложени“.

⁽³⁴⁾ В член 9, параграф 2 се определя, че: „Когато договаряща държава включва в печалбите на предприятие от тази държава — и впоследствие облага с данък — печалби, върху които предприятие от другата договаряща държава е било обложено с данък в тази друга държава, и ако така включените печалби са печалби, които биха били реализирани от предприятието от първата държава, ако договорените между двете предприятия условия са били такива, каквито биха били договорени между независими предприятия, другата държава извършва подходяща корекция на сумата на данъка, който е бил удържан върху тези печалби. За определянето на тази корекция се вземат предвид другите разпоредби на настоящата Конвенция и, ако е необходимо, се правят консултации с компетентните органи на договарящите държави“.

⁽³⁵⁾ В случай на несъгласие между съответните страни по отношение на размера и характера на подходящата корекция следва да се използва процедурата за взаимно споразумение, предвидена в член 25 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР, дори и при липсата на разпоредба като член 9, параграф 2. Съответните заинтересовани органи са длъжни да направят само това, което е по силите им, но не и да постигнат резултат, така че проблемът с избягването на двойното данъчно облагане не може да бъде решен, ако договарящите се държави не са уговорили арбитражна клауза в данъчната спогодба.

Извършената от другата договаряща държава корекция към по-ниска стойност въз основа на член 9, параграф 2 се нарича „корелативна корекция“ и когато бъде приложена, тя ефективно предотвратява двойното данъчно облагане на печалбите.

- (55) В Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се предвиждат пет метода за приблизително ценообразуване на сделката между несвързани лица и на разпределението на печалбите между предприятията от една група: i) методът на сравнимата цена на свободния пазар; ii) методът на превишените разходи; iii) методът на цената за препродажба; iv) МТНП и v) транзакционният метод на разпределяне на печалбите. С Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се установява разграничение между традиционните методи, основани на сделките (първите три метода), и транзакционните методи, основани на печалбите (последните два метода). Многонационалните предприятия имат право да прилагат методи за определяне на трансферното ценообразуване, които не са описани в това Ръководство, при условия че те водят до трансферно ценообразуване при спазване на принципа на сделката между несвързани лица ⁽³⁶⁾.
- (56) МТНП е един от „непреките методи“ за приблизително транзакционно ценообразуване на сделката между несвързани лица и на разпределението на печалбите между предприятията от една група. С него се установява приблизителната стойност на печалбите при сделката между несвързани лица по-скоро за поредица от контролирани сделки или за цялата дейност, отколкото за една определена сделка.
- (57) Когато се прилага МТНП, е необходимо да се избере страната в контролираната сделка или в поредицата от контролирани сделки, за които се подбира и проверява показател за нетна печалба ⁽³⁷⁾. Този избор трябва да бъде съвместим с извършения функционален анализ. Като правило проверяваната страна в рамките на основано на МТНП проучване е тази, за която методът може да бъде приложен по най-достоверен начин и за която могат да бъдат установени най-достоверни сравними страни. На практика става въпрос за най-малко комплексната от двете засегнати страни въз основа на функционалния анализ, докато остатъчната печалба, получена от контролираната сделка или поредицата от контролирани сделки, ще бъде приписана на най-комплексната страна ⁽³⁸⁾.
- (58) Следователно МТНП често се прилага в случаите, когато едната от страните в контролирана сделка или поредица от контролирани сделки осигурява целия комплексен и/или изключителен принос във връзка със сделката или сделките, докато другата страна осигурява по-текущите и/или автоматични функции и не осигурява никакъв изключителен принос, какъвто е например случаят при дистрибутор с ограничен риск. За разлика от това е малко вероятно МТНП да бъде достоверен, ако всяка от страните предоставя стойностен изключителен принос. В такъв случай като по-подходящ метод за определяне на трансферното ценообразуване се счита транзакционният метод на разпределяне на печалбите ⁽³⁹⁾.

2.4. Бенефициери по оспорваната схема

- (59) Схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата се прилага от 2004 г. насам и значението ѝ постепенно е нараствало. Според предоставената от Белгия информация броят на предприятията, които са се възползвали от оспорваната схема след нейното въвеждане, възлиза на 55 при общо 66 данъчни режими ⁽⁴⁰⁾. Белгийските органи посочват, че от въвеждането на оспорваната схема никога не са отхвърлили искане за данъчен режим, даващо възможност за ползване на освобождаване от данък на свръхпечалбата ⁽⁴¹⁾. В таблицата по-долу е посочен броят на предоставените данъчни режими за всяка година от въвеждането на схемата през 2004 г.

Брой данъчни режими за освобождаване от данък на свръхпечалбата от 2004 г. насам

Година	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Брой досиета	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Източник: Министерство на финансите на Белгия, към 31 май 2014 г.

⁽³⁶⁾ В съответствие с точка 2.9 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване: „Тези други методи не трябва обаче да заместят признатите от ОИСР, когато последните са по-подходящи с оглед на обстоятелствата по случая“.

⁽³⁷⁾ Показател за нетна печалба се определя в терминологичния речник на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, като „съотношението на нетната печалба към подходяща основа“ (например разходи, оборот, активи). Показателите за нетна печалба често са наричани също и показатели за нивото на печалба.

⁽³⁸⁾ Вж. точка 1.18 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване.

⁽³⁹⁾ Вж. точка 2.59 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване.

⁽⁴⁰⁾ Актуализирана информация към 31 май 2015 г.

⁽⁴¹⁾ Вж. отговора от 18 март 2014 г. на въпрос 1 от второто искане на сведения на Комисията: „Уточняваме, че не е дадено нито едно отрицателно становище“.

- (60) Белгия предостави основни финансови данни за всичките 66 данъчни режима, с които се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата (за повече подробности вж. приложението).
- (61) Ситуациите, при които е предоставено освобождаване от данък на свръхпечалбата, може да бъдат илюстрирани с примерите, посочени в съображения 62—64.
- (62) Първи пример: в искането си за данъчен режим предприятие А заявява намерението си да увеличи производствения си капацитет за даден продукт в белгийския си завод, като същевременно премести функцията за координиране (функцията на „основен изпълнител“) на дадено чуждестранно дъщерно дружество в Белгия. В искането се посочва също, че предприятие А ще прехвърли няколко работни места, еквивалентни на пълно работно време (наричано по-нататък „ЕПРВ“), в Белгия. От данъчния режим е видно, че не възниква проблем с двойно данъчно облагане. В режима се посочва, че фактът, че счетоводните печалби в Белгия са по-високи от тези на независимо дружество, е свързан по-специално с ноу-хау, предимствата при покупка, списъците с клиенти и т.н., които са съществували в групата преди функцията на основен изпълнител да бъде прехвърлена в Белгия. В данъчния режим обаче се посочва, че тези „нематериални активи“ са предоставени от групата на разположение на белгийското предприятие от нея безплатно, което предполага, че не съществува никакъв доход на друго място в групата и следователно никакъв риск от двойно данъчно облагане. Действително в данъчния режим (точка 48) се припомня, че „не белгийските данъчни органи са длъжни да определят сметката „печалби“ на чуждестранни предприятия, в която следва да фигурират свръхпечалбите“.
- (63) Втори пример: в искането си за данъчен режим предприятие Б заявява намерението си да осъществи инвестиции във фазата на разширяване в Белгия. То твърди, че новата инвестиция е по-изгодна за него като предприятие от група, отколкото като независимо дружество. Синергиите, на които се основава данъчният режим, засягат предимствата, от които дружеството се ползва в Белгия, под формата на по-ниски разходи за инвестиции, свързани с факта, че вече притежава една инсталация в Белгия, на по-ниски оперативни разходи, свързани с факта, че общите разходи за обекта може да бъдат разпределени въз основа на разширена производствена база, и на достъпа до евтина енергия.
- (64) Трети пример: в искането си за данъчен режим предприятие В обяснява намерението си да направи белгийското си предприятие свой основен изпълнител след реструктуриране на активите си в Европа. Предприятието В ще увеличи броя на договорно наетите лица, изразени в ЕПРВ, в Белгия. В този случай Белгия отново приема да използва МТНП, като взема предвид печалбите преди облагане с данък, получени от независими предприятия в рамките на сравними сделки на свободния пазар, като показател за нивото на печалба при изчисляване на данъчната основа на основния изпълнител. На тази база предприятие В получава корекция към по-ниска стойност от около 60 % от нетните му печалби преди облагане с данък.
- (65) След като разгледа извадка от 22 данъчни режими, Комисията счита тези три примера като представителни за цялата разглеждана схема. Макар фактите, включените суми и сделките да се различават във всеки отделен случай, последните засягат всички многонационални предприятия, които са разширили дейността си в Белгия и са поискали и получили одобрение печалбите им, реално отчетените в Белгия, но за които се твърди, че може да се припишат на синергии, на икономии от мащаба или на други фактори, свързани с принадлежността им към група, да бъдат приспаднати от данъчната основа за корпоративния данък. Въз основа на извадката Комисията отбелязва, че освобождаването от данък на свръхпечалбата не е предоставяно на малки предприятия и белгийските органи не са успели да подкрепят твърдението си, според което освобождаване от данък на свръхпечалбата е могло да бъде предоставено и на предприятия, които са част от малка група, или по причини, различни от твърдение за синергии или за икономии от мащаба.
- (66) Приканени да подкрепят предлагането на освобождаване от данък на свръхпечалбата за малките и средните предприятия (наричани по-нататък „МСП“), белгийските органи са посочили три примера сред най-малките предприятия бенефициери:
- предприятие Г, което показва общ баланс от [100—120] (*) милиона евро и оборот от [60—80] милиона евро и осигурява заетост на [200—250] служители ЕПРВ;
 - предприятие Д, което показва общ баланс от [70—90] милиона евро, като осигурява заетост на [250—300] служители ЕПРВ;
 - предприятие Е, което показва общ баланс от [50—70] милиона евро и оборот от [70—90] милиона евро и осигурява заетост на [350—400] служители ЕПРВ.

(*) Обхванати от задължението за професионална тайна.

- (67) Приканени да подкрепят предлагането на освобождаване от данък на свръхпечалбата по причини, различни от предполагаемото наличие на синергии или на икономии от мащаба, белгийските органи са представили три примера. В тези данъчни режими във връзка с трансферното ценообразуване Службата за данъчни режими е одобрила — по искане на белгийските предприятия от групите — корелативна корекция към по-ниска стойност на равнището на тези предприятия, въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92. В трите случая обаче корекцията към по-ниска стойност, предоставена на белгийските предприятия, е била следствие от първична корекция към по-висока стойност — от трансферното ценообразуване — на печалбите на свързаните предприятия от тяхната група в Германия, в Обединеното кралство и в Дания, извършени съответно от германската, британската и датската данъчни администрации.
- (68) Настоящото решение не засяга нито такива автентични корелативни корекции на трансферното ценообразуване, нито други подобни корекции. То засяга единствено данъчни режими, които предоставят освобождаване от данък на свръхпечалбата, което представлява едностранно и проактивно намаляване на данъчната основа в Белгия и което не съответства на първична корекция към по-висока стойност на трансферното ценообразуване, извършена от друга данъчна юрисдикция, и без никаква друга индикация, че намалените суми биха били включени в данъчна основа в чужбина. За целите на прилагане на освобождаването от данък на свръхпечалбата не се изисква освободената от данък свръхпечалба да е била обложена с данък или дори включена в данъчната основа на друго чуждестранно предприятие от групата. Тази характеристика отличава данъчните режими за освобождаване от данък на свръхпечалбата от други данъчни режими във връзка с трансферното ценообразуване, предоставени от Службата за данъчни режими въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, които дават възможност също така за намаляване на реално отчетените печалби за данъчни цели, но в случай, че намаляването е следствие от реално облагане с данък или от първична корекция към по-висока стойност на трансферното ценообразуване от чуждестранна данъчна администрация.

3. ПРИЧИНИ, ДАЛИ ОСНОВАНИЕ ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

- (69) Комисията реши да открие официалната процедура по разследване, тъй като зае предварителната позиция, че схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата представлява схема за държавна помощ, забранена от член 107, параграф 1 от Договора поради нейната несъвместимост с вътрешния пазар.
- (70) На първо място, според предварителното становище на Комисията схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата представлява схема за държавна помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета ⁽⁴²⁾, с която се дава възможност на определени белгийски дружества, принадлежащи към многонационални групи, да получат — без да са необходими допълнителни мерки за прилагане — значително намаляване на сумата на корпоративния данък, който трябва да платят в Белгия. Комисията достигна до това заключение независимо от факта, че освобождаването от данък е предоставено чрез данъчни режими.
- (71) На второ място, Комисията зае предварителната позиция, че оспорваната схема предоставя изборително предимство на бенефициерите по нея. Комисията счете, че схемата представлява дерогация от референтната система, тъй като е предоставено освобождаване от корпоративния данък за част от реализираните печалби, докато те са получени реално от и отчетени в счетоводните отчети на белгийското предприятие от групата. Комисията също така изрази съмнения във връзка с факта, че така наречените свръхпечалби, които са освободени от данък в рамките на схемата, съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, предвид това, че възможността такава съставна част от печалбите да бъде определена отделно е твърде спорна, и че реално извлечените ползи от принадлежността към многонационална група са във всеки случай значително надценени.
- (72) Комисията достигна до предварителното заключение, че предоставеното от оспорваната схема предимство е изборително, тъй като от него се възползват само белгийските предприятия, които са част от многонационална група. В действителност белгийските предприятия, осъществяващи дейност изключително в Белгия, не са могли да декларират такива печалби. Освен това бенефициерите по схемата обикновено са преместили значителна част от дейностите си в Белгия или са направили значителни инвестиции в тази държава.
- (73) Комисията изрази предварително становище, че освобождаването от данък на свръхпечалбата не може да се оправдае с необходимостта да се избегне двойното данъчно облагане, тъй като не е следствие от намерение на друга държава да обложи с данък същите печалби.

⁽⁴²⁾ С влизането си в сила на 14 октомври 2015 г. Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (кодифициран текст) (ОВ L 248, 24.9.2015 г., стр. 9) отмени и замени Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 83, 27.3.1999 г., стр. 1). Позоваванията на Регламент (ЕО) № 659/1999 се считат за позовавания на Регламент (ЕС) 2015/1589 и следва да се четат съобразно таблицата на съответствието в приложение II към Регламент (ЕС) 2015/1589.

- (74) След като са изпълнени всички други условия, заложи в член 107, параграф 1 от ДФЕС, и никаква явна причина не дава възможност да се определи съвместимостта на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата с вътрешния пазар, Комисията достигна до предварителното заключение, че тази схема представлява схема за държавна помощ, която е несъвместима с вътрешния пазар. Ето защо Комисията реши да откри процедурата, предвидена в член 108, параграф 2 от ДФЕС, по отношение на разглежданата схема.

4. МНЕНИЕ НА БЕЛГИЯ

- (75) Белгия изрази мнение относно приетата за оценка на мярката рамка в решението за откриване на процедурата, посочи неспазването на принципа на равно третиране и заяви, че в решението за откриване на процедурата се съдържат няколко грешки в тълкуването.

4.1. Мнение на Белгия относно приетата за оценка на мярката рамка и принципа на равно третиране

- (76) Белгия оспорва, че комбинацията от член 185, параграф 2 от CIR 92, циркулярното писмо от 4 юли 2006 г., годишните доклади на Службата за данъчни режими и анализа на данъчните режими представлява схема, отговаряща на критериите, посочени в член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589. Тя счита, че при липсата на задълбочено разследване на всички данъчни режими, с които се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата, анализът на мярката като схема трябва да бъде насочен изключително към правните разпоредби. Белгия счита, че представените в решението за откриване на процедурата примери са подбрани изборително и дават възможност да се достигне само до непълни заключения.
- (77) Тя също така твърди, че е единствената държава членка, за която Комисията е открила официално процедура по разследване по отношение на схема за данъчни режими, вместо по отношение на индивидуална мярка, докато мнозинството от държавите членки са използвали данъчни режими. Белгия счита, че този начин на действие противоречи на принципа на равно третиране.

4.2. Мнение на Белгия относно наличието в решението за откриване на процедурата на грешки в тълкуването

4.2.1. Ролята на счетоводната печалба и на референтната система

- (78) Белгия твърди, че за целите на определянето на референтната система Комисията придава твърде голямо значение на счетоводната печалба на белгийските предприятия. В белгийското законодателство относно корпоративния данък се разрешават или препоръчват многобройни корекции както към по-висока, така и към по-ниска стойност с цел преминаване от счетоводна към облагаема печалба. Според Белгия тези корекции, и по-специално предвидените в член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, представляват вътрешно присъщ елемент на референтната система и се прилагат за всички данъкоплатци, които изпълняват условията да се ползват от въпросните корекции.
- (79) Белгия твърди също, че с член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 се цели избягване на двойното данъчно облагане. Като се има предвид, че нито националните групи, нито самостоятелните предприятия са засегнати от проблемите на икономическото двойно данъчно облагане, то по отношение на преследваната с разглежданата мярка цел те се намират във фактическа и правна ситуация, различна от тази на многонационалните предприятия. Следователно член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 не представлява дерогация от общата данъчна система.

4.2.2. Прилагането от Белгия на принципа на сделката между несвързани лица въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 не предоставя никакво предимство

- (80) Белгия твърди, че съгласно нейната система за корпоративния данък могат да се облагат само печалбите на принципа на сделката между несвързани лица. Освен това, след като Комисията преди това е приела принципа на сделката между несвързани лица като принцип, който дава възможност за установяване на наличието на предимство за целите на оценката на държавната помощ, един данъчен режим може да предоставя предимство на данъкоплатец само ако е в противоречие с принципа на сделката между несвързани лица.
- (81) Белгия припомня, че определянето на трансферното ценообразуване не служи единствено за установяване на подходящата цена за търгуваните между свързаните предприятия стоки и услуги, но също и за разпределянето на свръхпечалбата между отделните предприятия от една група. Белгия твърди, че дори всички сделки между предприятията да са фактурирани правилно, това не означава непременно, че общата печалба е в съответствие с

принципа на сделката между несвързани лица ⁽⁴³⁾. Тя добавя, че самият механизъм на корекции при трансферното ценообразуване доказва, че за данъчни цели не е възможно да се вземат като основа посочените в търговските отчети цени. Следователно фактът, че търговската печалба е по-висока от приетата печалба при на сделката между несвързани лица, е без значение.

- (82) Белгия твърди, че свръхпечалбите не могат да се приписват на белгийските предприятия по метода на отделното предприятие, на който именно се основава принципът на сделката между несвързани лица. Следователно изключването на тези печалби от данъчната основа на белгийските предприятия не води до предоставяне на предимство за тях. Според Белгия няма никакъв консенсус на международно равнище относно начина, по който печалбите, реализирани благодарение на синергиите в групата и/или на икономите от мащаба, трябва да бъдат разпределяни между отделните предприятия от една група. Дори и ако свръхпечалбите биха избегнали всяко данъчно облагане поради факта, че не са обложени с данък от друга данъчна юрисдикция, а същевременно са освободени от данък в Белгия, последната не е задължена да гарантира, че всички печалби се облагат.
- (83) Белгия предостави описание на процедурата в два етапа, посочена най-общо в съображение 15, която се използва за определяне на приспаданите печалби при освобождаване от данък на свръхпечалбата.
- (84) Тя счита, че произходът на свръхпечалбата е без значение за въпроса дали Белгия предоставя предимство, след като облага с данък цялата печалба при сделката между несвързани лица на съответните предприятия. Белгия твърди, че свръхпечалбите по принцип са резултат от синергии или икономии от мащаба и препраща към точка 1.10 от Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване, за да обоснове неприписването на тези печалби на Белгия ⁽⁴⁴⁾. Тя счита, че ако свръхпечалбите не могат да бъдат приписани на никоя друга данъчна територия и поради този факт не се облагат с никакъв данък, то тук се касае за недостатък на принципа на сделката между несвързани лица.
- (85) Белгия отхвърля наличието на непоследователност при избора на най-подходящия метод на трансферно ценообразуване или на проверяваната страна. Освен това според Белгия евентуалната установена непоследователност не може да бъде обобщавана за целите на оценката на схемата, без да се направи задълбочен анализ на всички данъчни режими във всеки отделен случай.
- (86) Белгия твърди, че облагането или не с данък на свръхпечалбата в чужбина не е нейна отговорност. Някои от данъчните режими, с които се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата, са били публикувани, а някои предприятия демонстрират прозрачност в годишните си счетоводни отчети. Обменът на информация не е възможен, тъй като не Белгия следва да решава разпределянето на печалбите и мястото на тяхното облагане с данък. Ако действително се окаже, че тези печалби не са обложени с никакъв данък, причината за това е несъответствие между белгийското и чуждестранното право и/или недостатък на принципа на сделката между несвързани лица.

4.2.3. Прилагането на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 не е избирателно

- (87) Като се позовава на съдебната практика на Съда на ЕС ⁽⁴⁵⁾, Белгия твърди, че ползващите се от член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 предприятия нямат други общи характеристики, които да позволяват тяхното отличаване от останалите предприятия, освен факта, че изпълняват условията за прилагането на тази разпоредба. Според Белгия фактът, че печалбата съгласно тази разпоредба се ограничава до многонационални дружества, не е достатъчен за установяване на нейния избирателен характер, тъй като дружествата от този тип, за разлика например от офшорните дружества, нямат общи характеристики по отношение на икономическия сектор, дейността, сумата на баланса, броя на наетите лица или държавата на установяване.
- (88) Белгия отхвърля също и твърдението, според което преместването на съществените дейности, осъществяването на инвестиции или създаването на работни места в Белгия представляват подразбиращо се или изрично условие за прилагането на данъчните режими, с които се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата. Според Белгия законодателството не налага никакво условие от такъв вид и Службата за данъчни режими няма правомощието да определя такива условия. Единственото правно задължение, което се налага на кандидата, се състои от предоставянето на описание на дейностите му, както и пълно описание на конкретната ситуация или сделка, както е предвидено в член 21 от Закона от 24 декември 2002 г., с който в белгийското данъчно право се установява система за данъчни режими.

⁽⁴³⁾ В тази връзка Белгия препраща към примерите за услугите вътре в групата, за които не се плаща вознаграждение, посочени в точки 7.12 и 7.13 от Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване.

⁽⁴⁴⁾ Вж. съображение 52.

⁽⁴⁵⁾ Дело T-399/11, Banco Santander SA и Santusa Holding/Комисия, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Основание

- (89) Белгия счита освобождаването от данък на свръхпечалбата за обосновано с мотива, че става дума за необходимо и пропорционално средство за избягване на потенциалното двойно данъчно облагане. Белгия подчертава, че това освобождаване от данък няма за предмет намаляването на ефективното двойно данъчно облагане, нито неговото коригиране.

4.2.5. Възстановяване

- (90) Белгия твърди, че във всеки случай възстановяване на помощта ще бъде изключено в съответствие с принципите на правната сигурност и оправданите правни очаквания⁽⁴⁶⁾, тъй като предишните решения на Комисията в областта на трансферното ценообразуване и държавната помощ са я накарали да счита, че не може да се направи заключение за наличие на държавна помощ, когато държава членка се придържа към принципа на сделката между несвързани лица⁽⁴⁷⁾, предвид липсата на хармонизирано законодателство на Съюза в тази област. Освен това Белгия посочва заключенията на Съвета на министрите относно Кодекса за поведение за данъчно облагане на предприятия⁽⁴⁸⁾, в които се посочва друга схема, за която се твърди, че е основана на принципи, идентични с тези на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата⁽⁴⁹⁾, и се изтъква фактът, че Комисията е счела последната за проблематична по отношение на правилата за държавна помощ едва десет години след изтичането на схемата за споразуменията относно неформалния капитал. И накрая, възстановяването на помощта би било изключително сложно и би довело до двойно данъчно облагане, както и до неравно третиране в Белгия и в другите държави членки, които също използват практиката на данъчни режими по данъчни въпроси.

5. МНЕНИЯ НА ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ

- (91) Мнения са представили AGC Glass Europe SA/NV на 1 юли 2015 г. и [...] на 3 юли 2015 г. Двете предприятия са се ползвали от данъчни режими съгласно член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92.
- (92) В своето мнение AGC Glass Europe SA/NV отбелязва, че никога не е прилагало, нито е използвало предоставения му данъчен режим въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92.
- (93) [...] твърди, че е посочено погрешка в решението за откриване на процедурата сред бенефициерите по разглежданата мярка. Предприятието допълва, че е получило предварително съгласие за цената, което би могло да доведе или до корекция към по-висока стойност на трансферното ценообразуване съгласно член 185, параграф 2, буква а) от CIR 92, или до корекция към по-ниска стойност съгласно член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92⁽⁵⁰⁾. Предвид тези факти предприятието счита, че не се е ползвало от схемата, и иска да бъде изключено от окончателното решение и от всички действия за възстановяване, които може да последват от него.

6. ОЦЕНКА НА МЯРКАТА

6.1. Наличие на схема

- (94) Комисията счита, че разглежданата мярка представлява схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589. Съгласно този член, схема за помощ означава „всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин и всеки акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време и/или в неопределен размер“.
- (95) Съдебната практика на Съюза не предоставя никакви указания по отношение тълкуването на това определение. Комисията все пак отбелязва, че съдилищата на Съюза са признали в миналото нейната практика да класифицира като помощ по смисъла на тази разпоредба данъчни мерки, които имат многобройни характеристики, идентични с тези на разглежданата схема⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точки 69 и 147.

⁽⁴⁷⁾ Пак там.

⁽⁴⁸⁾ Вж. формулираните заключения от председателството след Съвета по икономически и финансови въпроси (ЕКОФИН) от 19 март 2003 г., в които се посочва докладът на групата „Кодекс за поведение“ с референтен номер 7018/1/03 FISC 31 REV 1, които са налични на: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>

⁽⁴⁹⁾ Така наречената схема „споразумения във връзка с неформалния капитал“, посочена като схема E002 в документите на Кодекса за поведение.

⁽⁵⁰⁾ [...] прилагат към мнението си съответния данъчен режим, както и проучването на трансферното ценообразуване, на което той се основава.

⁽⁵¹⁾ Вж. по-специално съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, и дело C-519/07 P, Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Дадена схема за помощ по определение отговаря на следните три критерия: i) съществува разпоредба, въз основа на която може да бъде предоставяна помощ; ii) схемата не изисква допълнителни мерки за прилагане; и iii) съгласно схемата потенциалните бенефициери на помощта се определят по общ и абстрактен начин.
- (97) Що се отнася до първия от тези критерии, освобождаването от данък на свръхпечалбата се предоставя въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92. С тази разпоредба, въведена в белгийския кодекс за данъка върху доходите със Закона от 21 юни 2004 г., се разрешават корекции към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване, включени в данъчната основа на данъкоплатците, когато е налице съвкупност от определени условия. Тази разпоредба е посочена в различните данъчни режими, с които се освобождава от данък свръхпечалбата, като правното основание за това освобождаване и е спомената от Белгия в различни документи, описващи освобождаването от данък ⁽⁵²⁾.
- (98) Прилагането на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 е обяснено в изложението на мотивите на закона от 21 юни 2004 г., в циркулярното писмо от 4 юли 2006 г. и в предоставените от министъра на финансите отговори на парламентарни въпроси във връзка с прилагането на тази разпоредба. Тези отговори потвърждават, че прилагането на освобождаване от данък на свръхпечалбата надхвърля предвиденото в горепосочената разпоредба и обхваща печалбите, които не са били включени в печалбата на свързано предприятие, което е част от същата група, на друга данъчна територия. Липсата на каквото и да е задължение за доказване, че същите печалби са включени в данъчната основа на двете свързани предприятия (едното в Белгия, другото в чужбина), е важен елемент, който дава възможност за разграничаване на данъчните режими, предоставящи освобождаване от данък на свръхпечалбата, от другите данъчни режими, с които се разрешава корекция към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване по силата на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) В обобщение, член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, изложението на мотивите на закона от 21 юни 2004 г., циркулярното писмо от 4 юли 2006 г. и отговорите на министъра на финансите на парламентарни въпроси във връзка с прилагането на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 представляват актовете, въз основа на които се предоставя освобождаването от данък на свръхпечалбата.
- (100) Що се отнася до втория критерий, Комисията счита, че терминът „мерки за прилагане“ трябва да се разбира като предполагащ упражняването на немаловажно право на преценка от страна на предоставящия помощта орган, което може да окаже влияние върху размера на сумата, характеристиките или условията за предоставяне на помощта чрез приемането на последващи актове ⁽⁵⁴⁾. За разлика от това самото техническо прилагане на акта, който предвижда предоставянето на разглежданата помощ, не представлява мярка за прилагане по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589.
- (101) Комисията счита, че освобождаването от данък на свръхпечалбата се предоставя без необходимост от допълнителни мерки за прилагане по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589. Необходимите за получаването на такова освобождаване елементи може да бъдат описани абстрактно. Те показват наличието на систематична линия на поведение, що се отнася до предоставянето на помощ, установена в извадката от данъчни режими, разследвана от Комисията и описана от Белгия в мнението ѝ относно решението за откриване на процедурата.
- (102) Следователно освобождаване от данък на свръхпечалбата е предоставяно при наличието на следните кумулативни елементи:

— предприятията бенефициери принадлежат към многонационално предприятие;

⁽⁵²⁾ Да се направи заключение за съществуването на схема дава възможност също и фактът, че в годишния си доклад Службата за данъчни режими посочва режимите, с които се освобождават от данък свръхпечалбите, като специфична категория данъчни режими, както и фактът, че други белгийски органи популяризират схемата. Вж. по-специално Région de Bruxelles Capitale, <http://www.investinbrussels.com>, „Belgian R&D incentives unparalleled in Europe“ (Белгийските стимули за НИРД са без аналог в Европа), 18/1/13: „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 %.“ (Установените в Белгия дружества, действащи като основен изпълнител в условията на централизиран бизнес модел, също така могат да прилагат правилото за „допълнителна счетоводна печалба“, което води до данъчна ставка в размер на средно 7–9 %; Федерална служба по финанси, отдел „Данъчно облагане на чуждестранните инвестиции“, презентации, озаглавени „Incitants fiscaux en Belgique“ („Данъчни стимули в Белгия“), 2009 г., и „Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices“ („Белгийската данъчна система: нови иновативни мерки“), Париж, 9 октомври 2007 г., налични на следния адрес: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Не всички корекции към по-ниска стойност по силата на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 се основават на наличието на така наречените свръхпечалби. Тази разпоредба представлява също и правното основание за корекциите на трансферното ценообразуване, които са извършени, когато по искане на белгийски данъкоплатци Белгия приема да намали данъчната основа в Белгия в отговор на първоначална корекция към по-висока стойност, извършена от друга данъчна територия. Фактът, че член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 се използва и като правно основание за корекции към по-ниска стойност на данъчната основа, различни от свързаните с освобождаване от данък на свръхпечалбата, не е пречка той да представлява правното основание на оспорваната схема.

⁽⁵⁴⁾ Например, когато даден публичен субект има право да използва различни инструменти за насърчване на местната икономика и за тази цел прилага няколко мерки за помощ, това предполага упражняването на значително право на преценка по отношение на сумата, характеристиките или условията на помощта, както и на целта, която да бъде постигната с нейното предоставяне, и в такъв случай не може да се направи заключение за наличието на схема за помощ. Вж. Решение 2012/252/ЕС на Комисията от 13 юли 2011 г. относно държавна помощ № С 6/08 (ex NN 69/07), приведена в действие от Финландия в полза на Ålands Industrihus Ab (ОВ L 125, 12.5.2012 г., стр. 33), съображение 110.

- тези предприятия получават задължително данъчен режим чрез решение на Службата за данъчни режими, вследствие на което помощта може да бъде предоставена само за печалби, свързани с нова ситуация, която все още не е произвела ефект от данъчна гледна точка, например реорганизация, която води до преместване на основния изпълнител в Белгия, или увеличаване на дейностите или осъществяването на нови инвестиции в тази държава ⁽⁵⁵⁾;
 - реализираните от тези предприятия печалби превишават печалбите, които сравними самостоятелни предприятия биха реализирали при подобни обстоятелства;
 - тези предприятия не трябва да извършват първична корекция към по-висока стойност в друга държава членка.
- (103) Както е посочено в съображение 65, Комисията оцени извадка от 22 индивидуални данъчни режими, която може да бъде считана за представителна за разглежданата схема. Всъщност, макар индивидуалните факти, включените суми и сделките да са различни при всеки отделен данъчен режим, всички тези режими се отнасят за големи многонационални предприятия, които са увеличили дейностите си в Белгия и са поискали и получили одобрение печалбите им — реално отчетените в Белгия, но за които се твърди, че може да се припишат на синергии, на икономии от мащаба или на други фактори, свързани с принадлежността им към група — да бъдат приспаднати от данъчната основа за целите на корпоративния данък.
- (104) Противно на това, което твърди Белгия, фактът, че Комисията се позовава на общи елементи, установени в извадка от данъчните режими, не предполага, че Комисията счита, че елементите на държавна помощ произтичат по-скоро от индивидуални данъчни режими, отколкото от схема. Комисията счита, че данъчните режими са инструмент, с който схемата се прилага, както е предвидено от закона, на който тази схема се основава, и че описанието на определени индивидуални данъчни режими в решението за откриване на процедурата служи само за илюстриране на начина, по който схемата е използвана на практика. Във всеки случай в раздел 4.1 от решението си за откриване на процедурата Комисията ясно обяснява причините, поради които на този етап е считала, че мярката представлява държавна помощ, така че Белгия не е могла да има никакви очаквания по отношение на вероятността Комисията да прецени, че елементите на държавна помощ произтичат от индивидуалните данъчни режими, а не от схема.
- (105) Задължението за получаване на индивидуален данъчен режим, за да може да се ползва освобождаването от данък на свръхпечалбата, не представлява мярка за прилагане, а техническо условие за прилагане на схемата, което служи за потвърждаване на спазването на определените от схемата условия и за проверка на избрания от данъкоплатеца метод за определяне на размера на претендираните като свръхпечалба суми, които да бъдат освободени от данък ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Това заключение не се повлиява от факта, че Службата за данъчни режими разполага с ограничено право на преценка по отношение на приемането на точния процент на корекцията към по-ниска стойност, приложена към данъчната основа в зависимост от предоставените от данъкоплатеца сведения, или за оценяването дали са изпълнени определени условия, при които може да бъде предоставено такова приспадане (например наличието на нова ситуация, която все още не е произвела действие в данъчен аспект). В действителност съществуването на специална служба, отговаряща за данъчните режими, която разполага с изключително право в областта на

⁽⁵⁵⁾ Макар от данъкоплатеца по принцип да се изисква да представи проучване на трансферното ценообразуване, освобождаването от данък на свръхпечалбата се прилага по принцип, без да е необходимо доказване на наличието на двойно данъчно облагане. Освен това освобождаването от данък винаги се основава на хипотезата, че свръхпечалбите може да се припишат на синергии, на икономии от мащаба или на други предимства, получени от принадлежността към многонационална група.

⁽⁵⁶⁾ Вж. по аналогия Решение 2003/601/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схема С 54/2001 (ex NN 55/2000) Ирландия — доходи от чужбина (ОВ L 204, 13.8.2003 г., стр. 51), и по-специално съображение 30 от това решение; Решение 2003/755/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата за помощ, въведена от Белгия, в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 30.10.2003 г., стр. 25), и по-специално съображение 13 от това решение: за да могат да се ползват от специалния данъчен статут, предоставяван по схемата, координационните центрове трябва да бъдат предварително индивидуално одобрени с кралски указ; Решение 2003/515/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата за помощ, приведена в действие от Нидерландия за международни дейности за финансиране (ОВ L 180, 18.7.2003 г., стр. 52), и по-специално съображение 16 от това решение: създаването на резерв за покриване на рисковете, което води до освобождаване от данък съгласно схемата, трябва да е разрешено от нидерландската данъчна администрация; Решение 2003/501/ЕО на Комисията от 16 октомври 2002 г. относно схема за държавна помощ С 49/2001 (ex NN 46/2000) — Координационни центрове — приведена в действие от Люксембург (ОВ L 170, 9.7.2003 г., стр. 20), и по-специално съображение 9 от това решение: необходимо беше предварително административно разрешение, за да може да се ползва специалният данъчен статут, предоставяван от схемата за координационните центрове; и Решение 2003/81/ЕО на Комисията от 22 август 2002 г. относно схемата за държавна помощ, прилагана от Кралство Испания за „координационните центрове в Бискайя“, помощ С 48/2001 (ОВ L 31, 6.2.2003 г., стр. 26), и по-специално съображение 14 от това решение: за да може да се ползват от данъчната схема на координационните центрове, предприятията трябва най-напред да получат разрешение от данъчните власти, валидно за максимален срок от пет години.

данъчните режими за оценка на достоверността на приблизителното определяне на размера на декларираните от данъкоплатеца свръхпечалби по време на втория етап, задължително изисква наличието на ограничено право на преценка от страна на Службата за данъчни режими. Все пак то дава възможност единствено да се гарантира последователно прилагане на освобождаването от данък.

- (107) Службата за данъчни режими е предоставяла систематично режими, с които се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата, когато са били изпълнени посочените в съображение 102 условия. Освен това, както Белгия потвърди, Службата за данъчни режими никога не е отхвърлила нито едно искане за данъчен режим, с което се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Въз основа на това Комисията заключава, че освобождаването от данък на свръхпечалбата не изисква никаква допълнителна мярка за прилагане.
- (109) Що се отнася до третия критерий, актът, въз основа на който се предоставя освобождаването от данък на свръхпечалбата, определя по общ и абстрактен начин потенциалните бенефициери на такова освобождаване от данък. Прилагането на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, който представлява правното основание за данъчните режими, изисквани, за да може да се ползва освобождаването от данък, се ограничава до предприятията, които са част от „многонационална група от свързани предприятия“.
- (110) В заключение, освобождаването от данък на свръхпечалбата, както е прилагано систематично от Службата за данъчни режими, изпълнява условията за наличие на схема за помощ, определени в член 1, буква в) от Регламент (ЕС) 2015/1589. Съгласно съдебната практика на Съда на ЕС в случай на схема за помощ Комисията може да се ограничи до проучване на общите характеристики на разглежданата схема и не е длъжна да разследва всеки конкретен случай, в който е прилагана схемата ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Наличие на помощ

- (111) Съгласно член 107, параграф 1 от Договора всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.
- (112) Съгласно постоянната съдебна практика квалифицирането като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора изисква да бъдат изпълнени всички посочени в него условия ⁽⁵⁹⁾. В този смисъл е установено, че за да може една мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ, на първо място трябва да става дума за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата; на второ място, тази намеса трябва да може да засяга търговията между държавите членки; на трето място, тя трябва да предоставя изборително предимство на дадено предприятие; и на четвърто място, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Що се отнася до първото условие за наличие на помощ, освобождаването от данък на свръхпечалбата се основава на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 и на всички документи с насоки, които подкрепят тълкуването от белгийските органи на тази разпоредба, предоставяща освобождаването от данък. Освен това освобождаването от данък се предоставя чрез задължителни данъчни режими, предоставени от Службата за данъчни режими — орган на белгийската данъчна администрация — които са обвързващи за белгийската данъчна администрация. Следователно освобождаването от данък на свръхпечалбата може да се припише на белгийската държава.
- (114) Що се отнася до финансирането на схемата с държавни средства, съгласно постоянната съдебна практика на Съда на ЕС мярка, чрез която публичните органи предоставят на определени предприятия освобождаване от данъци, което, въпреки че не е свързано с паричен превод на държавни ресурси, поставя лицата, за които се прилага освобождаването от данък, в по-благоприятно финансово положение в сравнение с други данъкоплатци, представлява държавна помощ ⁽⁶¹⁾. В раздел 6.3 Комисията ще докаже, че освобождаването от данък на свръхпечалбата води до намаляване на дължимия данък в Белгия от предприятията, които се ползват от данъчен режим по разглежданата схема, като се отклонява от данъка, който тези предприятия би трябвало да платят съгласно общата система за облагане с данък на печалбите на дружествата, ако схемата не е съществувала. Следователно

⁽⁵⁷⁾ Вж. съображение 59.

⁽⁵⁸⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точка 82; дело 248/84, Германия/Комисия, ECLI:EU:C:1987:437, точка 18 и дело C-75/97, Белгия/Комисия, ECLI:EU:C:1999:311, точка 48.

⁽⁵⁹⁾ Вж. дело C-399/08 P, Комисия/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, точка 38 и цитираната в него съдебна практика.

⁽⁶⁰⁾ Вж. дело C-399/08 P, Комисия/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, точка 39 и цитираната в него съдебна практика.

⁽⁶¹⁾ Вж. съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, Комисия/Правителство на Гибралтар и Обединеното кралство, ECLI:EU:C:2011:732, точка 72 и цитираната в него съдебна практика.

освобождаването от данък на свръхпечалбата води до загуба на държавни ресурси с оглед на това че всяко намаляване на дължимия от предприятията, ползващи се от разглежданата схема, данък води до загуба на данъчни постъпления, с които Белгия би разполагала при нормални обстоятелства.

- (115) Що се отнася до второто условие за наличие на държавна помощ, предприятията, които се ползват от разглежданата схема, са многонационални предприятия, осъществяващи дейностите си в няколко държави членки, така че всяка помощ в тяхна полза може да засегне търговията в рамките на Съюза. Освен това, като се има предвид че данъчен режим, който предоставя освобождаване от данък, може да бъде предоставен само за печалби, произтичащи от нова ситуация, което предполага преместване или увеличаване на дейностите на предприятието в Белгия, и като се има предвид, че предоставеното от освобождаването от данък предимство е пропорционално на значението на новите дейности и на новите печалби, генерирани от предприятието в Белгия, схемата може да повлияе на избора, направен от многонационалните групи по отношение на местоположението на техните инвестиции в рамките на Съюза, и следователно да засегне търговията в рамките на Съюза.
- (116) Освен това предоставена от държавата мярка се счита за нарушаваща или заплашваща да наруши конкуренцията, когато може да засили конкурентната позиция на бенефициерите спрямо други конкурентни предприятия ⁽⁶²⁾. Доколкото, като намалява дължимия данък съгласно общата система за облагане с данък на печалбите на дружествата, разглежданата схема освобождава предприятията бенефициери от разход, който нормално би трябвало да направят, тя нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, като засилва финансовата позиция на тези предприятия, поради което и четвъртото условие за наличие на държавна помощ също е изпълнено.
- (117) Що се отнася до третото условие за наличие на държавна помощ, в следващия раздел Комисията ще докаже как разглежданата схема предоставя изборително предимство на белгийските дружества от една група, допуснати до схемата, както и на многонационалните групи, към които тези дружества принадлежат. Това предимство е резултат от едностранна корекция към по-ниска стойност на тяхната данъчна основа, което води до намаляване на дължимия корпоративен данък от тези предприятия в Белгия в сравнение с данъците, които те нормално би трябвало да платят съгласно общата система за облагане с данък на печалбите на дружествата.

6.3. Наличие на изборително предимство

- (118) Според съдебната практика „член 107, параграф 1 от Договора изисква да се определи дали съгласно определена задължителна схема дадена държавна мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които с огледа на целта на въпросната схема са в съпоставима правна или фактическа ситуация. В такъв случай разглежданата мярка изпълнява условията за селективност“ ⁽⁶³⁾.
- (119) В свързаните с областта на данъчната система дела Съдът на ЕС е възприел анализ в три етапа за определяне дали конкретна данъчна мярка е изборителна ⁽⁶⁴⁾. На първо място, следва да се определи общата или обичайната данъчна схема, приложима в държавата членка: „референтната система“. На второ място, следва да се определи дали разглежданата данъчна мярка представлява дерогация от тази система, доколкото въвежда диференциация между икономическите оператори, които по отношение на вътрешно присъщите цели на системата се намират в съпоставима правна или фактическа ситуация. Ако мярката представлява дерогация от референтната система, на третия етап е целесъобразно да се определи дали тази мярка е обоснована от естеството или общата структура на референтната система. Данъчна мярка, която представлява дерогация от прилагането на референтната система, може да бъде обоснована, ако съответната държава членка успее да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на нейната данъчна система ⁽⁶⁵⁾. Ако случаят е такъв, то данъчната мярка не е изборителна. Тежестта за доказване по време на този трети етап пада върху държавата членка.

6.3.1. Определяне на референтната система

- (120) За целите на анализа на изборителния характер на дадена мярка за помощ референтната система се състои от съгласуван набор от правила, които се прилагат въз основа на обективни критерии за всички съответни предприятия в нейния обхват, както е определен от нейната цел.

⁽⁶²⁾ Вж. дело 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, точка 11 и съединени дела T-298/97, T-312/97 и т.н., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, точка 80.

⁽⁶³⁾ Дело C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, точка 40.

⁽⁶⁴⁾ Вж. съединени дела C-78/08—C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, точки 49 и 63.

⁽⁶⁵⁾ Вж. съединени дела C-78/08—C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, точка 65.

6.3.1.1. Референтна система и система за корпоративния данък в Белгия

- (121) В конкретния случай Комисията счита, че референтната система е системата на общото право за облагане с данък на печалбите на дружествата, предвидена от схемата за корпоративния данък в Белгия⁽⁶⁶⁾, чиято цел е облагането с данък на печалбите на всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Белгия. Системата за корпоративния данък в Белгия се прилага за установените в Белгия дружества (местни), както и за белгийските клонове на чуждестранните дружества. Установените в Белгия дружества⁽⁶⁷⁾ са задължени да плащат корпоративния данък върху печалбите, реализирани от тях на световно равнище⁽⁶⁸⁾, освен когато се прилага спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Чуждестранните дружества подлежат на облагане с корпоративен данък само за определени видове специфични доходи от белгийски източник⁽⁶⁹⁾. И в двата случая белгийският корпоративен данък се дължи върху общата печалба, независимо дали е генерирана на световно равнище или в Белгия. Следователно като правило всички предприятия, които генерират доходи в Белгия, се считат като намиращи се в съпоставима правна и фактическа ситуация от гледна точка на данъчното облагане на предприятията.
- (122) Общата печалба се определя според правилата относно печалбите, посочени в разпоредбите във връзка с изчисляването на облагаемите печалби на отделните предприятия, както са определени в член 24 от CIR 92. Общата печалба съответства на доходите минус подлежащите на приспадане разходи, които обикновено се отчитат в счетоводните отчети, така че реално отчетената печалба представлява основата за изчисляване на общата облагаема печалба съгласно системата за корпоративния данък в Белгия⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. Освобождаването от данък на свръхпечалбата не е неразделна част от референтната система

- (123) Съгласно системата за корпоративния данък в Белгия, за да се получи облагаемата обща печалба, реално отчетената печалба подлежи на поредица от корекции към по-висока и към по-ниска стойност, предвидени от белгийското данъчно право⁽⁷¹⁾. В тази връзка Белгия изтъква, че всички направени корекции на реално отчетената печалба, които са препоръчани от CIR 92, сред които и освобождаването от данък на свръхпечалбата, са неразделна част от референтната система.
- (124) Комисията не споделя мнението, според което освобождаването от данък на свръхпечалбата е неразделна част от референтната система поради причините, изложени в съображения 125—128.
- (125) На първо място, освобождаването от данък на свръхпечалбата не е предписано от никоя разпоредба на CIR 92. Всъщност Комисията отбелязва, че член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, въз основа на който освобождаването от данък на свръхпечалбата се предоставя реално, се отнася за сделки или специфични договорености между две свързани предприятия, които са част от една група. Характерът на сделка между несвързани лица на условията, определени за тези сделки или за тези договорености, може да доведе до корекция на трансферното ценообразуване въз основа на тази разпоредба, но нито представлява разрешение, нито предвижда абстрактно едностранно освобождаване от данък на определена част или на определен процент от реално отчетената печалба от белгийско дружество, принадлежащо към многонационална група. С тази разпоредба по-скоро се изисква да се определи сделка или договореност (или поредица от сделки) с конкретен свързан чуждестранен контрагент, принадлежащ към групата. В действителност с член 185, параграф 2, буква а) от CIR 92, в който се определят корекциите към по-висока стойност на трансферното ценообразуване, се дава възможност на белгийската данъчна администрация да направи първична едностранна корекция на трансферното ценообразуване, ако условията, определени за една сделка или договореност, се отклоняват от тези, които биха били договорени при условия на принципа на сделката между несвързани лица. За разлика от това при прилагането на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, който се отнася за корекцията към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване, се съдържа допълнителното условие, че печалбата, получена от сделката или договореността, която подлежи на освобождаване, трябва да бъде включена също и в печалбата на чуждестранния контрагент по тази сделка или договореност.
- (126) На второ място, системата за корпоративния данък в Белгия има за цел облагането с данък на всички предприятия, които подлежат на облагане на действителните им печалби, независимо дали се отнася за самостоятелни предприятия или за принадлежащи към група, дали принадлежат към национална или многонационална група, дали принадлежат към голяма или към малка многонационална група и дали са установени в Белгия отскоро или

⁽⁶⁶⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точка 95.

⁽⁶⁷⁾ По-специално дружествата, чието седалище, основна структура или адрес на управление или администрация се намират в Белгия [член 2, параграф 1, точка 5 от CIR 92].

⁽⁶⁸⁾ Вж. член 185, параграф 1 от CIR 92.

⁽⁶⁹⁾ Това включва доходи от недвижими имоти, намиращи се в Белгия, доходи, произхождащи от белгийските активи или капитали, и печалбите, реализирани с посредничеството на място на стопанска дейност в Белгия (членове 227—229 от CIR 92).

⁽⁷⁰⁾ Вж. съображение 25.

⁽⁷¹⁾ Вж. съображения 26—28.

осъществяват своите дейности там от дълги години. С други думи, всички тези данькоплатци се намират в сравнима правна и фактическа ситуация по отношение на преследваната от системата за корпоративния данък цел, а именно облагане с данък на всички предприятия, подлежащи на облагане на реалните им печалби. Освен това в белгийското право се описват съществуващите в Белгия предприятия, които подлежат на облагане с корпоративен данък, и това включва всяко дружество, сдружение, структура или орган, които са редовно учредени, имат правен статут и извършват дейност или сделки, които носят доход ⁽⁷²⁾. Нито правната форма на предприятието, нито неговата структура (група от дружества, или не) са определящ критерий що се отнася до удържането на корпоративен данък в Белгия. Следователно, макар корекциите, извършени на действително отчетените печалби и достъпни за всички тези данькоплатци, да са от общ характер и поради това не са избирателни по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС ⁽⁷³⁾, освобождаването от данък на свръхпечалбата прави разграничение между тези данькоплатци, тъй като само белгийските предприятия, които са част от достатъчно голяма многонационална група и осъществяват дейност в Белгия отскоро, могат да се ползват от разглежданата схема, както е обяснено в раздел 6.3.2.

- (127) На трето място, разликата при изчисляването на облагаемата печалба между самостоятелните дружества и дружествата от група няма никакво отношение към целта на системата за корпоративния данък в Белгия, а именно облагане с данък на всички местни дружества или такива, които действат с посредничеството на място на стопанска дейност в Белгия, независимо дали са самостоятелни или свързани. Ако изчисляването на облагаемата печалба в случая на несвързаните/националните самостоятелни дружества, които осъществяват сделки на пазара, е относително просто, тъй като се основава на разликата между приходите и разходите, определени от конкурентен пазар, изчисляването на облагаемата печалба в случая на свързани дружества в многонационална група изисква използването на непреки данни. Така например, за да се изчисли облагаемата им печалба, свързаните дружества от многонационална група трябва да определят цените, които да се прилагат за тези сделки в рамките на групата, вместо да използват цени, диктувани пряко от пазара. Дори да може да се приеме, че някои стратегически решения се взимат във висшия интерес на групата като цяло, в Белгия с корпоративен данък се облагат отделните предприятия, а не групата. Разглежданата схема се отнася изключително за облагаемата печалба на белгийските дружества от една група, така че всяко намаляване на данъчните постъпления се основава индивидуално на резултатите на тези дружества. Макар да е вярно, че в белгийското данъчно законодателство са предвидени конкретни разпоредби, приложими за групите, с тях обикновено се цели поставянето на равнопоставена основа на несвързаните дружества и икономическите предприятия, структурирани под формата на групи, а не да се предостави по-благоприятно третиране на последните.
- (128) И накрая, ако Комисията трябва да приеме аргумента на Белгия по този въпрос, това би означавало, че една държава членка може да се отклони от прилагането на правилата на Съюза във връзка с държавната помощ, като просто въведе в данъчния си кодекс освобождаване от данък.

6.3.1.3. Заключение относно референтната система

- (129) В заключение, референтната система, която да бъде взета предвид при определянето дали освобождаването от данък на свръхпечалбата има избирателен характер или не, е системата за корпоративния данък в Белгия, чиято цел е да бъдат обложени с данък по един и същи начин печалбите на всички местни дружества или такива, действащи чрез посредничеството на място на стопанска дейност в Белгия. Действително, след като целта на разглежданата схема е да се коригира облагаемата печалба на дружеството за целите на прихващането на корпоративния данък в Белгия в съответствие със системата за корпоративния данък в Белгия, тази система представлява референтната система, спрямо която трябва да бъде разглеждана схемата, за да се установи дали на бенефициерите по нея е предоставено избирателно предимство.

6.3.2. Освобождаването от данък на свръхпечалбата представлява дерогация от референтната система

- (130) След като вече е установено, че общата система за корпоративния данък в Белгия е референтната система, спрямо която трябва да бъде оценявана разглежданата схема, следва да се определи дали освобождаването от данък на свръхпечалбата представлява дерогация от тази референтна система, което води до неравно третиране на дружества, намиращи се в сравнима правна и фактическа ситуация с оглед на преследваната от тази система цел.

⁽⁷²⁾ Член 179 във връзка с член 2, параграф 1, точка 5 от CIR 92.

⁽⁷³⁾ Вж. дело C-6/12 P, Оу, ECLI:EU:2013:525, точка 18 и съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, Комисия/Правителство на Гибралтар и Обединеното кралство, ECLI:EU:C:2011:732, точка 73.

- (131) Що се отнася до този втори етап от анализа на избирателността, фактът на установяването дали една данъчна мярка представлява или не дерогация от референтната система обикновено се съпътства от определянето на предимството, предоставено на бенефициерите по тази мярка. И действително, когато една данъчна мярка води до необосновано намаляване на дължимия от бенефициерите данък, които при липсата на тази мярка би трябвало да платят по-висок данък съгласно референтната система, това намаляване представлява едновременно дерогацията от референтната система и предоставено от данъчната мярка предимство.
- (132) Комисията счита, че освобождаването от данък на свръхпечалбата, предоставено въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, представлява дерогация от системата за корпоративния данък в Белгия, а не просто прилагането на тази система. Както е видно от следващите два подраздела, Комисията счита, че тази дерогация предоставя избирателно предимство на бенефициерите по разглежданата схема.
- (133) На първо място, освобождаването от данък на свръхпечалбата се отклонява от общата система за облагане на печалбите на дружествата, предвидена от системата за корпоративния данък в Белгия, съгласно която предприятията на местните дружества или на тези, които действат чрез посредничеството на постоянни обекти в Белгия, се облагат с данък въз основа на общата им печалба, а именно реално отчетената тяхна печалба, а не въз основа на хипотетично ниво на печалба, получено чрез оценка на „коригирана печалба при сделката между несвързани лица“ за въпросното предприятие. Освобождаването от данък на свръхпечалбата предоставя на белгийските предприятия от една група, които се ползват от разглежданата схема, избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС, като се освобождава от корпоративен данък в Белгия част от реално отчетената тяхна печалба ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Освен това, и без да се засяга предходното съображение, независимо от факта, че може да се счита, че референтната система включва общо правило, предвиждащо, че дружествата от една многонационална група или такива, които действат чрез посредничеството на място на стопанска дейност в Белгия, не би следвало да се облагат с данък върху реално отчетена печалба, която превишава печалба при сделката между несвързани лица, което в случая не е така ⁽⁷⁵⁾, Комисията счита, че освобождаването от данък на свръхпечалбата представлява неправилно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица и следователно представлява отклонение от него, което е част от тази система ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Разглежданата схема предоставя избирателно предимство на бенефициерите по нея, като се отклонява от общата система за корпоративния данък в Белгия

- (135) Икономическо предимство може да бъде предоставено, като се намалява по различни начини данъчната тежест за едно предприятие, и по-специално като се намаляват данъчната основа или размерът на дължимия данък ⁽⁷⁷⁾. Както е обяснено в раздел 2.1, схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата дава възможност на местните предприятия или на тези, които действат чрез посредничеството на място на стопанска дейност в Белгия, които са част от многонационална група, да намалят дължимия си данък в Белгия, като приспадат от реално отчетената си печалба така наречената „свръхпечалба“. Тази свръхпечалба се изчислява, като се направи оценка за средната хипотетична печалба, която самостоятелно дружество, осъществяващо сравними дейности, би могло да реализира при сравними обстоятелства. След това разликата между тази реално отчетена печалба на предприятието и средната хипотетична печалба се изразява в процент на освобождаване на печалбата преди облагане с данък, за да се получи процент на средната свръхпечалба за определен период. Този процент представлява приетата данъчна основа за бенефициера по разглежданата схема за петте години, през които данъчният режим е обвързващ за белгийската данъчна администрация.
- (136) Освобождаването от данък на свръхпечалбата обаче не е достъпно за всички предприятия от дружества, които се намират в сходна правна и фактическа ситуация, което с оглед на целта на системата за корпоративния данък в Белгия — облагане с данък на печалбите на предприятията — съответства на всички дружества, подлежащи на

⁽⁷⁴⁾ Вж. раздел 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Вж. раздел 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Вж. раздел 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Вж. дело C-66/02, Италия/Комисия, ECLI:EU:C:2005:768, точка 78; дело C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., ECLI:EU:C:2006:8, точка 132; дело C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, точки 21—31. Вж. също и точка 9 от Съобщението на Комисията относно прилагането на правилата за държавна помощ спрямо мерките, свързани с прякото данъчно облагане на предприятията (ОВ С 384, 10.12.1998 г., стр. 3). Вж. също Решение 2003/601/ЕО, съображения 33—35.

облагане с корпоративен данък в Белгия. И действително, системата за корпоративния данък в Белгия не съдържа никакъв принцип или правило, което да позволява данъчно освобождаване на реално отчетената печалба, превишаваща хипотетично ниво на печалба при сделката между несвързани лица ⁽⁷⁸⁾. Член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, на който се позовава Белгия за предоставянето на освобождаване от данък на свръхпечалбата по разглежданата схема, няма нито такъв смисъл, нито такова действие. Разглежданата схема представлява по-скоро дерогация от общото правило, предвидено от белгийското данъчно право, според което с данък се облага реално отчетената печалба.

- (137) Следователно Комисията потвърждава становището, изразено в съображение 89 от решението за откриване на процедурата, а именно че разглежданата схема е избирателна на няколко нива и поради няколко причини.
- (138) На първо място, освобождаването от данък на свръхпечалбата е достъпно само за предприятия, които са част от многонационална група, но не и за самостоятелните предприятия или за такива, които са част от национални групи от дружества. Действително, като се има предвид, че разглежданата схема се основава на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, с който се ограничава освобождаването от данък — и предоставянето на данъчен режим, необходим за ползването на освобождаването от данък — до предприятията, участващи в трансгранични сделки, само белгийските предприятия, които са част от многонационална група, могат да се ползват от това освобождаване от данък на свръхпечалбата. С други думи, икономическото предимство, предоставено на бенефициерите по разглежданата схема, е избирателно *de jure*, тъй като е достъпно само за предприятията, принадлежащи към многонационална група, но не и за самостоятелните предприятия или за тези, които са част от национална група от дружества. Предприятията, които са част от национална група от дружества, също биха могли по-специално да действат като основен изпълнител след национална реорганизация и следователно също биха могли да твърдят, че реално отчетената от тях печалба след тази реорганизация е по-висока от средната хипотетична печалба, която може да очаква да отчете самостоятелно дружество, осъществяващо сравними дейности, благодарение на (твърдяното) създаване на синергии и икономии от мащаба на национално равнище. За разлика обаче от базираните в Белгия основни изпълнители на техните международни конкуренти, които работят със свързани чуждестранни предприятия от групата, те не могат да се ползват от намаляването на данъчната им основа, предвидено от разглежданата схема в случай на свръхпечалба, тъй като тези предприятия не попадат в обсега на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92.
- (139) На второ място, за да се ползват от освобождаването от данък на свръхпечалбата съгласно разглежданата схема, Службата за данъчни режими трябва да предостави предварително разрешение под формата на данъчен режим — разрешение, което може да бъде получено само за бъдещи ситуации или сделки, които още не са породили последици по отношение на данъка, а не за съществуващи ситуации. В системата за данъчни режими, въведена в белгийския данъчен кодекс със закона от 24 декември 2002 г., действително се посочва, че данъчен режим се прилага само „за конкретна ситуация или сделка, която все още не е породила последици в данъчен план“ за съответния данъкоплатец ⁽⁷⁹⁾. По-точно един данъкоплатец няма право да иска данъчен режим, който обхваща данъчните последици от настоящата му ситуация, а от данъчен режим могат да бъдат обхванати само данъчните последици от „нова ситуация“. Тези условия се прилагат също и за данъчни режими, предоставящи освобождаване от данък на свръхпечалбата съгласно разглежданата схема. Действително, в анализирания от Комисията извадка от данъчни режими, предоставящи освобождаване от данък на свръхпечалбата, във всеки данъчен режим се споменават важни инвестиции и/или създаване на работни места, и/или преместване на дейности в Белгия ⁽⁸⁰⁾. Тези елементи не са изрично описани като условия за предоставянето на освобождаване от данък на свръхпечалбата въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, но те са от съществено значение, за да може да се ползва данъчен режим, което пък е задължително за прилагането на освобождаването от данък на свръхпечалбата. Следователно задължението за „нова ситуация“, което произтича от задължението предварително да се поиска

⁽⁷⁸⁾ Вж. съображение 125.

⁽⁷⁹⁾ Вж. съображение 44.

⁽⁸⁰⁾ Вж. становището от 26 февруари 2013 г. в досие 2011.569, т. 42: „Свързаната с тези проекти инвестиционна програма е следната: (...) инсталиране на трета производствена линия: инвестиция от 2,2 млн. шатски долара (...) монтиране на четвърта и пета производствена линия: допълнителна инвестиция от минимум 5 млн. шатски долара (...); т. 43: „По отношение на създаването на работни места, такива инвестиции би следвало да доведат до увеличаване на броя на работниците на групата в Белгия с най-малко 30—40 еквивалентни на пълно работно време“; т. 83: „(...) (Заявителят) се ангажира да увеличи производствения си капацитет в Белгия. (...)“ и т. 91: „(заявителят) ще реализира по-висока печалба в Белгия поради икономии от мащаба и синергии, от които ще се ползва заради увеличаването на производствения си капацитет след решение за допълнителна инвестиция на групата“; становище от 30 януари 2007 г. в досие 600.460, т. 15: „(...) the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007“; т. 18: „The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium“ („(...) предприятието възнамерява да премести дружеството основен изпълнител от (чужбина) в Белгия през 2007 г.“; т. 18: „Дейностите на изпълнителя, които в момента се осъществяват (в чужбина), изискват назначаването на работа на 15 позиции. Всички тези позиции ще бъдат прехвърлени в Белгия“); становище от 15 декември 2005 г. в досие 500.249, т. 6: „De totale investering bedroeg circa 109 EUR,5 miljoen. De geraamde extra banentoeename als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen“; решение от 10 декември 2013 г. в досие 2013.540, Раздел 2: Въздействие върху равнището на заетост в Белгия (...) т. 68: „Благодарение на създаването на централния орган за покупки и на бюрото за качество в Белгия, може да бъдат създадени или запазени 20 нови работни места в Белгия. В средносрочен план се предвижда също и наемането на 4 допълнителни лица след 2015 г.“ т. 69: „(...) броят на местата за продажба в Белгия, както и търговската площ (...) би трябвало да се увеличат. Следователно може да се очаква създаването на допълнителни работни места в белгийската дистрибуторска мрежа.“ т. 70: „Следва да се изтъкне също, (че) в случай на фалит, броят на изгубените работни места в (подновеното предприятие) би възлизал на (...) 300 еквивалентни на пълно работно време.“ т. 71–72: „Трябва да се отбележи, че (заявителят) планира също (...) да създаде нов склад (...), което ще доведе до създаването на нови работни места.“

данъчен режим, за да се ползва от освобождаване от данък на свръхпечалбата ⁽⁸¹⁾, с пълно право ще доведе до избирателност между многонационалните групи, които променят модела на предприятието си, като започват нови дейности в Белгия, и всички останали икономически оператори (включително многонационалните групи), които продължават да следват съществуващи в Белгия модели на предприятие.

- (140) На трето място, със схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата се освобождава печалбата, която е резултат — според твърденията — от синергии, икономии от мащаба или други предимства, произтичащи от принадлежността към многонационална група. Макар че всички групи от дружества биха могли да претендират за такива предимства, само предприятията, принадлежащи към многонационална група, която е достатъчно голяма, за да генерира значителни печалби, получени от синергии, икономии от мащаба или други предимства в рамките на групата, са насърчавани да получат данъчен режим по разглежданата схема. Причината за това е, че процесът за получаване на данъчен режим изисква подробно заявление, в което се представя новата ситуация, оправдаваща освобождаването от данък, като се описва присъствието на предприятието като работни места и се предоставя пълно проучване на свръхпечалбата, което очевидно е по-трудно за малките групи, отколкото за големите. Синергиите и икономии от мащаба, посочени в искането за данъчен режим, действително изискват обхватът и размерът на дейностите да бъде достатъчно сериозен, за да оправдае искането за данъчен режим. В действителност в отговор на искане на Комисията Белгия не предостави дори един пример за освобождаване от данък на свръхпечалбата, поискано и получено от белгийско предприятие, което е част от малка по размер многонационална група. С други думи, разглежданата схема *de facto* е избирателна и поради това, че единствено белгийски предприятия, които са част от голяма или средна по размер многонационална група, могат да се ползват реално от освобождаване от данък на свръхпечалбата, но не и предприятията, които са част от малка по размер многонационална група.
- (141) В заключение, като се има предвид, че разглежданата схема дава възможност единствено на белгийските предприятия, които са част от достатъчно голяма многонационална група, която установява нови дейности в Белгия, да намалят данъчната си основа чрез приспадане от реално отчетените си печалби така наречените „свръхпечалби“, тази схема следва да се разглежда като предоставяща избирателно предимство на тези предприятия по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС. Действително, като се намалява размерът на нормално дължимия данък съгласно общата система за данъчно облагане на печалбите на предприятията, освобождаването от данък на свръхпечалбата облекчава бюджета на тези белгийски предприятия с разходи, които те би трябвало нормално да направят, като по този начин им се предоставя избирателно предимство.
- (142) Белгия обосновава различното третиране, предоставено от разглежданата схема, като се позовава на решението на съда от 7 ноември 2014 г. по дело T-399/11 и като изтъква, че фактът, че една данъчна мярка се ограничаваша до многонационалните групи, не е достатъчен да се направи заключение за нейната избирателност, като се има предвид, че тази група от дружества, за разлика например от офшорните дружества, няма общи характеристики по отношение на икономическия сектор, на дейността, на размера на баланса, на броя на заетите лица или на държавата на установяване ⁽⁸²⁾. Решението, на което се позовава Белгия, обаче е не само атакувано ⁽⁸³⁾, но е и неприложимо за разглежданата схема, тъй като то се е отнасяло до въпроса дали свързано с конкретни финансови сделки данъчно предимство е избирателно, докато разглежданата схема се отнася до предимства, предоставени на специфични категории дружества. В действителност в решението, на което се позовава Белгия, съдът е преценил, че данъчна мярка, която облагодетелства придобиването на чуждестранни дъщерни дружества спрямо придобиването на национални дъщерни дружества, не води до никакво избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС, като се има предвид, че тя не възпрепятства априори никоя категория предприятия да се възползват от нея. За разлика от това, от схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата могат да се възползват само определени категории предприятия, а именно тези, които са част от достатъчно голяма многонационална група, която установява нови дейности в Белгия.

⁽⁸¹⁾ За данъчни режими, различни от тези във връзка с прилагането на освобождаване от данък на свръхпечалбата, това задължение не би създавало проблеми с избирателността. Обикновените данъчните режими предоставят само правна сигурност по отношение на данъчното третиране според правила, които се прилагат равнопоставено за всички дружества, със или без данъчен режим. Следователно, извън освобождаването от данък на свръхпечалбата, облагаемата печалба по принцип ще бъде същата, независимо дали е била определена предварително в данъчен режим или впоследствие в данъчна декларация. Данъчният режим, с който се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата, на практика обаче работи като предварително разрешение. В законодателството се предвижда, че отстъпката в случай на свръхпечалба, превишаваща печалбата при сделката между несвързани лица, трябва да бъде определена чрез данъчен режим и не може да бъде искана впоследствие в данъчна декларация. Следователно дружество, което реално отчита високи (свръх)печалби в рамките на нормалната си дейност, не може да се ползва от освобождаване от данък на свръхпечалбата. Поради това две дружества, които се намират в еднаква правна и фактическа ситуация — едното след реструктуриране, а другото в рамките на нормалната си дейност — ще бъдат третирани различно, тъй като само първото дружество има право да поиска данъчен режим, с който се предоставя освобождаване от данък на свръхпечалбата.

⁽⁸²⁾ Дело T-399/11, Banco Santander SA и Santusa Holding/Комисия, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Дело C-21/15 P, Комисия/Banco Santander и Santusa.

- (143) Комисията също така не счита, както твърди Белгия, че изборителното предимство е свързано с липсата на облагане с данък в чужбина на свръхпечалбата в Белгия, тъй като Белгия е тази, която намалява едностранно данъчната основа на белгийското предприятие от група, което се ползва от разглежданата схема, независимо от реалното или твърдяното данъчно облагане на същите печалби от друга държава членка. Във всеки случай в член 107, параграф 1 от ДФЕС се забранява предоставянето на държавна помощ от държава членка. Следователно въпросът дали конкретна схема предоставя предимство на бенефициерите по нея трябва да бъде оценяван в контекста на действията на въпросната държава членка, която е Белгия. При тази оценка не следва да се взема предвид евентуален неутрален или отрицателен ефект на схемата на равнището на другите дружества от групата поради третирането им от други държави членки.

6.3.2.2. Разглежданата схема предоставя изборително предимство, като се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица

- (144) Независимо дали може да се счита, че системата за корпоративния данък в Белгия съдържа или не общо правило, с което се забранява облагането с данък на реално отчетената печалба от предприятията от една многонационална група, когато тя превишава печалбата при сделката между несвързани лица — това, което Комисията оспорва ⁽⁸⁴⁾ — освобождаването от данък на свръхпечалбата представлява дерогация от референтната система, тъй като причините, които дават основание едновременно за освобождаването от данък и за използвания метод за установяване на свръхпечалбата за целите на прилагането на разглежданата схема, са в противоречие с принципа на сделката между несвързани лица, който е част от тази система.

а) Принцип на сделката между несвързани лица с оглед на член 107, параграф 1 от Договора

- (145) Съдът на ЕС вече е постановил, че намаляване на данъчната основа в резултат на данъчна мярка, която дава възможност на данъкоплатец да използва в рамките на сделки вътре в групата трансферно ценообразуване, което не е близко до цените, които биха се прилагали в условията на свободна конкуренция между независими предприятия, договарящи се при сравними условия в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, предоставя изборително предимство на този данъкоплатец, тъй като данъкът, който той трябва да плати при прилагане на общата данъчна система, е по-малък от този, който трябва да платят независимите дружества, които изчисляват данъчната си основа на базата на реално отчетените си печалби ⁽⁸⁵⁾.
- (146) В решението си относно данъчната схема, прилагана от Белгия за координационните центрове ⁽⁸⁶⁾, Съдът на ЕС е разгледал жалба срещу решение на Комисията, в което по-специално се прави заключение, че начинът на определяне на облагаемия доход съгласно тази схема предоставя изборително предимство на тези центрове ⁽⁸⁷⁾. Според тази схема облагаемите печалби са се определяли като еднократна сума, съответстваща на процент от общата сума на разходите и на оборотните средства, от които са изключени разходите за персонал и финансовите разходи. Според Съда, „за да се разгледа дали определянето на облагаем доход, както е предвидено в схемата за координационните центрове, предоставя предимство на последните, посоченият режим следва, [...], да се сравни с режима на общоприложимото право, основан на разликата между продукти и тежести за предприятие, което упражнява дейността си в условия на свободна конкуренция“. След това Съдът е счел, че „изключването [на разходите за персонал и на финансовите разходи] от разходите, които служат за определяне на облагаемите доходи на посочените центрове, не позволява да се стигне до трансферно ценообразуване, близко до това, което би се използвало в условията на свободна конкуренция“, което според Съда „[предоставя] икономическо предимство на посочените центрове“ ⁽⁸⁸⁾.
- (147) Следователно Съдът е приел, че данъчна мярка, която води до начисляването от принадлежашо към група дружество на трансферни цени, които не съответстват на тези, които биха били начислени в условия на свободна конкуренция, т.е. цени, договорени от независими предприятия при сравними условия в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, предоставя изборително предимство на това дружество, тъй като води до намаляване на данъчната основа и следователно на изискуемия данък в приложение на общата система за корпоративния данък. Този принцип, според който за сделки, осъществявани между предприятия от една и съща група, трябва да бъде платено възнаграждение така сякаш са сключени от независими дружества, договарящи се при сравними обстоятелства при условията на сделка между несвързани лица, обичайно се нарича „принцип на сделката между несвързани лица“.

⁽⁸⁴⁾ Вж. раздел 6.3.1.2 и съображение 136.

⁽⁸⁵⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Пак там.

⁽⁸⁷⁾ Решение 2003/757/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата за държавна помощ, въведена от Белгия в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 30.10.2003 г., стр. 25).

⁽⁸⁸⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точки 95—97.

- (148) С принципа на сделката между несвързани лица се цели да се гарантира, че осъществените между дружества от една и съща група сделки се третираат за данъчни цели, като се взема предвид размерът на печалбата, която би била реализирана, ако същите сделки са сключени от независими дружества, тъй като в противен случай дружествата от групата биха се ползвали от благоприятно третиране съгласно общата система за корпоративния данък по отношение на изчисляването на облагаемите им печалби, за разлика от самостоятелните дружества, което би довело до неравно третиране с оглед на целта на такава система, която цел е да се обложат печалбите на всички дружества, обхванати от данъчната юрисдикция.
- (149) За да оцени дали Белгия е предоставила изборително предимство чрез разглежданата схема, Комисията трябва да провери дали предпочетенят от Белгия метод за определяне на коригираната при втория етап на схемата печалба при сделката между несвързани лица се отклонява от метод, който води до надеждно определена приблизителна стойност на пазарен резултат, и следователно от принципа на сделката между несвързани лица. При условие, че методът води до намаляване на дължимия от белгийското предприятие данък съгласно общата система за корпоративния данък в Белгия в сравнение с предприятия, които се намират в сравнима правна и фактическа ситуация, ще се приеме, че тази схема предоставя изборително предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.
- (150) Следователно принципът на сделката между несвързани лица задължително е неразделна част от направената от Комисията оценка с оглед на член 107, параграф 1 от ДФЕС на предоставените на дружествата от една група данъчни мерки, независимо от въпроса дали дадена държава членка е включила този принцип в националната си правна система и под каква форма. Тази оценка се извършва, за да се определи дали облагаемата печалба на принадлежало към група дружество за целите на изчисляването на корпоративния данък е била изчислена, като е използван метод, който се доближава до пазарните условия, така че това дружество да не се ползва от по-благоприятно третиране при прилагането на общата система за корпоративния данък от това, с което се ползват самостоятелни дружества, чиято облагаема печалба се определя от пазара. И така, за да се избегне всяко двусмислие, принципът на сделката между несвързани лица, прилаган от Комисията за целите на нейната оценка на държавната помощ, не е този, който произтича от член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР и от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, които представляват незадължителни инструменти, а е общ принцип на равно третиране при данъчно облагане, който е свързан с прилагането на член 107, параграф 1 от ДФЕС, който обвързва държавите членки и обхваща националните данъчни правила ⁽⁸⁹⁾.
- (151) В конкретния случай Комисията счита, че методът за определяне на „коригираната печалба при сделката между несвързани лица“ на втория етап, предвиден по разглежданата схема, както е описан в съображение 15, се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица, което води до предоставянето на изборително предимство за предприятията, които се ползват от тази схема. Според направеното от белгийските органи описание на разглежданата схема и в контекста на информацията, представена в извадката от индивидуални данъчни режими, разгледани от Комисията ⁽⁹⁰⁾, белгийските предприятия от групата, които се ползват от освобождаване от данък на техните свръхпечалби, се разглеждат като управител и поемащи най-комплексните функции в рамките на многонационалната им група (независимо дали става въпрос за всички функции или само за тези, свързани с определено направление на дейност или с определена географска територия). Както е обяснено в следващия подраздел, Комисията следователно счита, че общата остатъчна печалба от сделките в рамките на групата, сключени между тези предприятия и свързаните с тях предприятия от групата, трябва да бъде приписана на белгийските предприятия от групата като тяхната печалба при сделката между несвързани лица (на първия етап). Прилагането на принципа на сделката между несвързани лица прави ненужно отделно общо признаване и приписване на печалбите, получени от синергии и от икономии от мащаба, при оценката на трансферното ценообразуване (в рамките на втория етап).
- б) Остатъчна печалба и печалба при сделката между несвързани лица на белгийското дружество от групата, действало като „основен изпълнител“
- (152) Белгийските органи описват разглежданата схема като основана на идеята, че белгийските предприятия от групата действат като „основни изпълнители“ ⁽⁹¹⁾. Според тези органи основните отговорности във връзка с процеса на

⁽⁸⁹⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Fogim 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точка 81. Вж. също дело T-538/11, Белгия/Комисия, ECLI:EU:C:2015:188, точки 65 и 66, както и посочената в тях съдебна практика.

⁽⁹⁰⁾ Вж. съображение 65.

⁽⁹¹⁾ В Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване не се дава определение на понятието „основен изпълнител“. В параграф 92.2 от това ръководство се въвежда терминът „наредител“ в качеството на контрагент на чуждестранно свързано предприятие, което играе ролята на ограничен дистрибутор, агент, комисионер или подизпълнител/изпълнител на ишлема за наредителя, но в тези принципи не се дава по-точно определение за термина „наредител“. Други примери, в които предприятие се посочва като наредител в рамките на контролирана сделка, са дадени в параграфи 9.26 и 9.27 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване. В структура на група може да е рационално от икономическа гледна точка да се разпределят функциите например между предприятие, което поема стратегическите търговски решения, и друго предприятие, което поема функциите за производство и изпълнение. За тази цел една подобна структура следва да отговаря на пазарните условия, за да се спази принципът на сделката между несвързани лица.

вземане на стратегически и тактически решения, както и най-комплексните функции на групата — независимо дали става въпрос за всички функции или само за тези, свързани с направлението на дейността или с определена географска територия — са консолидирани в рамките на тези белгийски предприятия от групата. В такъв случай свързаните предприятия от групата, които работят с тези белгийски предприятия от групата, трябва да бъдат подизпълнители или изпълнители на ишлеме, доставчици на услуга за намиране на информация, ограничени дистрибутори или комисионери/агенти⁽⁹²⁾, или други предприятия, които упражняват „автоматични“ функции и имат ограничени отговорности.

- (153) Както е обяснено в съображение 15, освобождаването от данък на свръхпечалбата се предоставя чрез подход от два етапа. В рамките на първия етап от този подход белгийското предприятие от групата преценява печалбата си на принципа на сделката между несвързани лица, така сякаш се отнася за остатъчна печалба, което предполага използването на едностранен метод за определяне на трансферното ценообразуване, какъвто е МТНП, който е най-използваният в практиката⁽⁹³⁾. Понякога този метод се счита за подходящ метод за изчисляване на трансферното ценообразуване за определянето на цените и условията за контролирана сделка между предприятия, упражняващи комплексни функции, и предприятия, които упражняват не толкова комплексни функции. Проверяваната страна при прилагането на МТНП като правило е страната по сделката, за която методът може да се приложи по най-достовоерен начин и за която могат да бъдат намерени най-достовоерните сравними страни, така че най-често става въпрос за страната, за която функционалният анализ е с най-малка сложност⁽⁹⁴⁾. При прилагането на МТНП нетната печалба на проверяваната страна се разглежда спрямо подходяща база, като например разходите, продажбите или активите⁽⁹⁵⁾. За разлика от това остатъчната печалба (или евентуално остатъчната загуба), която произхожда от поредицата контролирани сделки при прилагането на МТНП, ще принадлежи на страната, която не се проверява, т.е. обикновено предприятието, което е с най-комплексен профил.
- (154) Без да се засяга възможността за прилагане на едностранен метод за определяне на трансферното ценообразуване с цел определяне на печалбата при сделката между несвързани лица на белгийското предприятие от групата по време на първия етап за всеки отделен случай, при който е предоставен данъчен режим съгласно разглежданата схема⁽⁹⁶⁾, Комисията счита, че белгийското предприятие от групата, в качеството си на основен изпълнител, натоварено с вземането на стратегически и тактически решения в рамките на групата, и което управлява и изпълнява най-комплексните функции в многонационалната група, би следвало да получи като компенсация увеличение на очакваната възвръщаемост, за да се гарантира съобразен с пазарните условия резултат⁽⁹⁷⁾. И обратно, нейните свързани контрагенти в рамките на групата, които са изложени на малък риск, биха получили само ограничено възнаграждение в замяна на факта, че са защитени от рисковете на изпълнителя и свързаните с това загуби⁽⁹⁸⁾. С други думи, в резултат на определянето на трансферното ценообразуване по време на първия етап, на белгийското предприятие от групата — като „основен изпълнител“ — се приписва остатъчната печалба, произхождаща от сделките в рамките на групата. Следователно тази остатъчна печалба е равна на печалбата при сделката между несвързани лица на белгийското предприятие от групата във връзка със системата за корпоративния данък в Белгия, а в случая на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата тя също така е равна на реално отчетената печалба.
- (155) По време на втори етап от описания процес в съображение 15 обаче белгийското дружество от групата оценява печалбата, която сравнимо самостоятелно дружество би реализирало при сравними условия, за да се стигне до „коригирана печалба при сделката между несвързани лица“ в приложение на МТНП, като този път белгийското дружество от групата е в качеството на проверявана страна. Разликата между получената печалба при първия и втория етап (остатъчна печалба минус „коригирана печалба при сделката между несвързани лица“, изчислена на

⁽⁹²⁾ Описание на производството по договор е дадено в параграф 7.40 от Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване. Ограничената дистрибуция е описана в параграф 9.127, а позоваване на термина „агент“ се съдържа в параграф 6.37 от Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване.

⁽⁹³⁾ Другите едностранни методи са методът на увеличената себестойност и методът на цената на препродаване.

⁽⁹⁴⁾ Вж. съображение 57.

⁽⁹⁵⁾ Вж. бележка под линия 37 и параграфи 2.58 и следващите от Ръководството на ОИСП.

⁽⁹⁶⁾ В Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване, прието през 1995 г. и в сила към момента, в който е приложена оспорваната схема, се дава специално предимство на такива традиционни методи като CUP (Comparable Uncontrolled Price — Сравними неконтролирани цени), спрямо традиционни методи като МТНП, когато се определя дали трансферното ценообразуване съответства на цената при сделката между несвързани лица (вж. параграф 3.49 от Ръководството на ОИСП от 1995 г.). В параграф 2.3 от Ръководството на ОИСП от 2010 г. във връзка с това се посочва следното: „Когато, като се вземат предвид критериите, описани в параграф 2.2, с еднаква степен на достовоерност могат да се приложат традиционен метод, основан на сделките, и транзакционен метод на печалбите, традиционният метод, основан на сделките, е за предпочитане пред транзакционния метод на печалбите“.

⁽⁹⁷⁾ Вж. параграф 1.45 от Ръководството на ОИСП. Освен това в параграф 9.39 от същото ръководство се заявява: „Обикновено [...] приписването на едната от страните на свързаните с контролирана сделка рискове предполага, че тази страна би трябвало: [...] в) по принцип да получи компенсация за риска чрез увеличение на очакваната възвръщаемост.“

⁽⁹⁸⁾ Доколкото може да бъде определено икономическото основание на структурата на основния изпълнител. Вж. също и параграф 1.47 от Ръководството на ОИСП.

втория етап) представлява сумата на „свръхпечалбата“, която се освобождава от данък съгласно разглежданата схема ⁽⁹⁹⁾. Според Белгия вторият етап от процеса се обосновава от факта, че белгийските предприятия от една многонационална група следва да се облагат с данък само върху „коригираната печалба при сделката между несвързани лица“ и че следователно реално отчетената печалба, която превишава тази коригирана печалба при сделката между несвързани лица, може да бъде пренебрегната за данъчни цели, тъй като представлява „свръхпечалба“.

- (156) Комисията не счита, че вторият етап спазва принципа на сделката между несвързани лица. Както е обяснено в съображение 153, като правило остатъчната печалба, произхождаща от сделки в рамките на групата, следва да се счита изцяло като печалба при на сделката между несвързани лица на основния изпълнител с оглед на рисковете на изпълнителя и свързаните с това разходи, направени от последното (а именно, евентуалните разходи за управление или за намаляване на риска, или разходите, които може да произтекат от материализирането на риска) в качеството му на основен изпълнител в структурата на групата. Следователно частта от печалбата, която Белгия счита за „свръх“, в действителност е само съставна част от остатъчната печалба, която се приписва на белгийското предприятие от групата в качеството му на основен изпълнител в рамките на многонационалната му група. Поради това неогчитането на всяка печалба от този вид в данъчната основа на основния изпълнител представлява необоснована дерогация от пазарен механизъм, което е в противоречие с принципа на сделката между несвързани лица и води до предоставяне на изборително предимство за предприятията, ползващи се от разглежданата схема, тъй като резултатът е намаляване на данъчната им основа съгласно системата за корпоративния данък в Белгия.
- (157) Белгия твърди, че белгийските предприятия от групата отчитат част от остатъчната печалба не поради собствените си функции, рискове и активи, а защото принадлежат към многонационална група. Белгия квалифицира тази част от печалбата като печалба, получена в резултат на синергии или икономии от мащаба, и твърди, че тя не следва да бъде приписвана на белгийския основен изпълнител съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Комисията не приема тази обосновка.
- (158) На първо място, принципът на сделката между несвързани лица не поддържа обща корекция към по-ниска стойност на печалбата, получена в резултат на синергии или икономии от мащаба. Напротив, според него се изисква приписване на цялата остатъчна печалба, произхождаща от сделки между свързани предприятия от групата, на предприятието от групата, което има качеството на основен изпълнител предвид неговия уникален принос за въпросната група, както се доказва от упражняваните функции, поетите рискове и използваните активи ⁽¹⁰⁰⁾. Според принципа на сделката между несвързани лица именно разпределението на функциите, рисковете и активите между свързаните страни в контролираните сделки определя на кое предприятие се приписва остатъчната печалба и в каква степен, включително що се отнася до печалбите, получени от синергии или от икономии от мащаба, ако е уместно.
- (159) Във връзка с това Комисията счита, че печалбата, квалифицирана от Белгия като „свръхпечалба“, дори ако е (отчасти) свързана със синергии и с икономии от мащаба, не следва да бъде пренасочвана, а да бъде обложена с данък там, където е генерирана ⁽¹⁰¹⁾. Съгласно принципа на сделката между несвързани лица печалбата от синергии или от икономии от мащаба не се определя, компенсира или приписва отделно. Нейното приписване произтича автоматично от договорените между свързаните предприятия цени и условия за всички сделки и всички споразумения между предприятията от групата. Ако условията и цените са в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, получената от синергии и от икономии от мащаба печалба, както и начинът, по който тя се разпределя между предприятията от групата, ще произтичат автоматично от тези условия и цени. Следователно тя трябва да бъде обложена с данък там, където е генерирана.

⁽⁹⁹⁾ Следователно остатъчната печалба е равна на сумата на средната хипотетична печалба на самостоятелно предприятие, разглеждано като сравнимо, както е описано в съображение 17, наричана също и „коригирана печалба при сделката между несвързани лица“, и на „свръхпечалбата“.

⁽¹⁰⁰⁾ Вж. също и съображение 153.

⁽¹⁰¹⁾ Това се потвърждава и в параграф 1.158 от доклада на ОИСР, озаглавен „Привеждане в съответствие на трансферното ценообразуване, изчислено върху създаването на стойност, Действия 8-10-2015 Окончателни доклади“, Проект ОИСР/G20 относно подкопаването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, OECD Publishing, Париж (наричан по-нататък „окончателен доклад BEPS на ОИСР“), в който се предоставят допълнителни насоки относно синергиите, посочени в параграф 7.13 от Ръководството на ОИСР: „[...] когато предимствата и недостатъците на синергиите са резултат единствено от принадлежността към многонационална група, без целенасочено и съгласувано действие от страна на тази многонационална група, или упражняването на всяка услуга или всяка друга функция от членовете на групата, такива предимства от синергии не може да бъдат компенсирани отделно, нито да бъдат специално разпределяни между членовете на групата.“ ([...] 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. (Свободен превод от английски, тъй като френската версия още не е публикувана.)

- (160) Също така, дори когато предимството, получено от синергии и от икономии от мащаба в групите, може да бъде считано за състоятелно, то не трябва да бъде компенсирано отделно, нито да бъде специално (пре)разпределено на членовете на многонационалната група. То се поделва автоматично между свързаните страни в резултат на прилагането на принципа на сделката между несвързани лица към трансферното ценообразуване, определено за сделките и услугите между предприятията от групата ⁽¹⁰²⁾.
- (161) На второ място, начинът за достигане до коригираната печалба при сделката между несвързани лица по време на втория етап на описания в съображение 15 процес е по същността си в противоречие с всеки метод — какъвто и да е той — за определяне на трансферното ценообразуване, който се използва за достигане до първоначалната печалба при сделката между несвързани лица на първия етап от този процес. И действително, като се има предвид, че само предприятията, които действат като основен изпълнител, могат да се ползват от освобождаване от данък на свръхпечалбата, всеки метод за определяне на трансферното ценообразуване, приложен на първия етап, трябва да разглежда тези предприятия като най-комплексните страни и изложените в най-голяма степен на риск в една поредица от контролирани сделки. На втория етап същите предприятия се разглеждат обаче за целите на прилагането на МТНП като проверяваните страни и като по-малко комплексния компонент на сделката.
- (162) При все това МТНП се счита за достоверен само за установяване на приблизителна стойност на възнаграждението при сделката между несвързани лица за тази страна, която упражнява простите, не толкова комплексни функции, и която понася малко рискове при сделка или поредица от сделки със свързано предприятие, упражняващо комплексните функции и понасящо рисковете на изпълнителя ⁽¹⁰³⁾. Ако белгийското предприятие от групата е основният изпълнител, не толкова комплексните страни в рамките на многонационалната група са свързаните чуждестранни предприятия с това белгийско предприятие от групата. Като се има предвид, че тези свързани предприятия би трябвало да се ползват от компенсация чрез стандартна възвръщаемост за упражняваните от тях стандартни функции, на белгийското предприятие от групата би следвало да се припише — в съответствие с пазарните условия — остатъчна, а не стандартна печалба, за упражняваните от него комплексни функции в рамките на групата. При проверка на двете страни в контролираните сделки с помощта на едностранен метод за определяне на трансферното ценообразуване, какъвто е МТНП, на различни етапи от развитието на трансферното ценообразуване, както е при разглежданата схема, се установява, че комбинираната оперативна печалба от свързаните сделки между свързаните страни не е равна на сумата от печалбите, получени при прилагането на МТНП към двете страни, което води до необлагаема квота от доходи в противоречие с принципа на сделката между несвързани лица.
- (163) С други думи, ако се предположи, че принципът на сделката между несвързани лица е бил приложен правилно след първия етап, условията и цените на сделката между белгийските предприятия от групата и свързаните предприятия от нея би следвало да са отразени в реално отчетената печалба. Вследствие на правилното прилагане на този принцип стандартната печалба може да се припише на свързаните чуждестранни предприятия и е реално отчетена от тях, а остатъчната печалба може да се припише на основния изпълнител и е реално отчетена от белгийските предприятия от групата.
- (164) Параграф 1.10 от Ръководството на ОИСП ⁽¹⁰⁴⁾, на което се позовава Белгия, за да обоснове освобождаването от данък на свръхпечалбата, не дава възможност да се пренебрегнат, нито да се освободи от данък свръхпечалбата, получена от синергии или от икономии от мащаба, без тя да бъде преразпределена на един или на няколко членове на групата ⁽¹⁰⁵⁾. Макар в този параграф да се споменава за трудността и липсата на консенсус при приписването на свързаната със синергии или с икономии от мащаба печалба на отделните предприятия от една многонационална група, в него по никакъв начин не се препоръчва тези печалби да не бъдат нито приписвани, нито облагани в изключителния случай, когато могат да бъдат установени синергии.
- (165) Същото се отнася и за едностранната и абстрактна данъчна корекция, предвидена от разглежданата схема и подкрепена от Модела на данъчна конвенция на ОИСП, която представлява основата за многобройни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане между членуващи и нечленуващи в ОИСП. Действително, направената от Белгия едностранна корекция на реално отчетената печалба от дружеството от групата задължително означава, че

⁽¹⁰²⁾ Вж. примерите, дадени в параграфи 1.168 и 1.169 от окончателния доклад BEPS на ОИСП.

⁽¹⁰³⁾ Вж. параграф 3.18 от Ръководството на ОИСП: „Като правило проверяваната страна е тази, за която може по най-достоверен начин да се приложи метод на трансферно ценообразуване и за която могат да бъдат намерени най-достоверните сравними страни; най-често това е тази страна, функционалният анализ за която е най-малко комплексен.“

⁽¹⁰⁴⁾ Вж. съображение 52.

⁽¹⁰⁵⁾ С други думи тълкуването, което Белгия прави на принципа на сделката между несвързани лица, предполага, че общо прилагане на това тълкуване на Ръководството на ОИСП от всички държави, в които има предприятия от многонационални групи, ще стигне непременно до заключението, че печалбите на една група, получени от синергии в рамките на групата или от икономии от мащаба, не могат да се облагат с данък в никоя от тези държави.

освободената от данък по силата на тази схема свръхпечалба не може и няма да бъде обложена с данък от друга данъчна юрисдикция поради това, че тези други държави не признават правото за облагане с данък на печалбите, получени конкретно от синергии и от икономии от мащаба, тъй като те засягат само Белгия — държава, в която те реално са отчетени.

- (166) На трето място, за да се ползва освобождаването от данък на свръхпечалбата съгласно разглежданата схема, не е необходимо да се доказва наличието на синергии или на икономии от мащаба, нито да се определя количественото им изражение по време на втория етап. Вместо това наличието на синергии и на икономии от мащаба се приема абстрактно и се измерва като разликата между печалбата при спелката между несвързани лица, получена от белгийското предприятие след първия етап от описания в съображение 15 процес (както е отразена в реално отчетената му печалба), и коригирана печалба при сделката между несвързани лица, изчислена в края на втория етап.
- (167) Белгия не изисква от белгийските предприятия от групата да обосновават наличието и/или произхода на печалбата, получена в резултат на синергии или от икономии от мащаба, за да се ползват от разглежданата схема. Възможно е обаче синергиите от реорганизация на предприятието, от която се очаква повишаване на печалбата на многонационалната група, да не се реализират на практика. Може да се получи така, че прилагането на общ оперативен модел, замислен с цел да увеличи синергиите на групата, на практика да доведе до допълнителни разходи и до загуба на ефективност ⁽¹⁰⁶⁾. В такива случаи прилагането на разглежданата схема въпреки това ще доведе до приспадане на „свръхпечалбата“ от реално отчетената печалба от белгийското предприятие от групата.
- (168) Освен това, противно на препоръките на ОИСР ⁽¹⁰⁷⁾, белгийските органи приемат автоматично, че свръхпечалбата, която съставлява част от цялата остатъчна печалба, генерирана от комбинирани сделки, е получена в резултат на синергии, икономии от мащаба или на неуточнени елементи/фактори, свързани с групата. Следователно тази свръхпечалба е напълно отделена от анализа на функциите, рисковете и активите на страните по контролирани сделки, който съставлява основата за всяко определяне на трансферно ценообразуване. Следователно тя е напълно премахната от приписването на печалбите, което е основата на принципа на сделката между несвързани лица.

в) Заключение относно наличието на избирателно предимство

- (169) В контекста на посоченото по-горе Комисията стигна до заключение, че методът за определяне на облагаемите печалби на белгийските предприятия от групата съгласно тази схема се отклоняват от метод, който води до надеждна оценка на основан на пазара резултат, и следователно от принципа на сделката между несвързани лица. Като се има предвид, че прилагането на този метод води до намаляване на реално отчетената от тези предприятия печалба, която би следвало да представлява отправната точка за изчисляване на общата им облагаема печалба по системата за корпоративния данък в Белгия ⁽¹⁰⁸⁾, схемата следва да се разглежда като предоставяща избирателно предимство на тези предприятия за целите на прилагането на член 107, параграф 1 от ДФЕС.
- (170) Като дерогира от принципа на сделката между несвързани лица, разглежданата схема намалява данъка, който да бъде платен от бенефициерите по нея съгласно системата за корпоративния данък в Белгия, в сравнение със самостоятелните дружества, чиято облагаема печалба се определя от пазара. Тази дерогация от принципа на сделката между несвързани лица също така предоставя избирателно предимство на тези бенефициери спрямо предприятията, които са част от местна група от предприятия, и спрямо предприятията, които са част от многонационална група, която продължава да следва съществуващи модели на предприятия в Белгия ⁽¹⁰⁹⁾, никое от които не може да поиска необходимия данъчен режим, за да се ползва от тази схема, като се има предвид, че всички тези предприятия се облагат с данък върху реално отчетената от тях печалба. И накрая, тази дерогация предоставя избирателно предимство на бенефициерите спрямо предприятията, които са част от малка многонационална група, тъй като последните също ще бъдат обложени с данък въз основа на реално отчетената от тях печалба ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Вж. параграф 9.58 от Ръководството на ОИСР.

⁽¹⁰⁷⁾ Вж. съображение 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Вж. бележка под линия 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Вж. съображение 138 и 139.

⁽¹¹⁰⁾ Вж. съображение 111.

6.3.3. Липса на обосновка с характера и общата схема на данъчната система

- (171) Мярка, която е дерогация от референтната система, може въпреки това да бъде разглеждана като неизбирателна, ако е обоснована с характера и общата схема на тази система. Такъв е случаят, когато една мярка е пряк резултат от вътрешните за референтната система основополагащи или ръководни принципи или от механизми, присъщи на функционирането и ефикасността на системата ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Белгия счита, че разглежданата схема е обоснована с цел избягване на потенциално двойно данъчно облагане. Двойното данъчно облагане означава ситуации, при които една и съща печалба се облага два пъти за същия данъкоплатец (правноустановено двойно данъчно облагане) или за двама различни данъкоплатци (икономическо двойно данъчно облагане). Дори необходимостта от избягване на двойно данъчно облагане да може да се посочи като евентуално основание за дерогация от общата система за корпоративния данък ⁽¹¹²⁾, Белгия не е доказала, че разглежданата схема действително е имала тази цел. Белгия дори е признала, че схемата не е била предназначена за намаляване или премахване на действителното двойно данъчно облагане, а само на потенциалното двойно данъчно облагане ⁽¹¹³⁾. Следователно не може да се счита, че освобождаването от данък на свръхпечалбата произтича пряко от вътрешните за референтната система основополагащи или ръководни принципи или от механизми, присъщи необходими за функционирането и ефикасността на системата.
- (173) Докато според условията на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 тази разпоредба се прилага в ситуации, при които участват две дружества (идентифицирани или подлежащи на идентифициране), и данъчната администрация може да приложи (корелативна) корекция към по-ниска стойност на облагаемата печалба на белгийско предприятие, ако същата печалба е включена и в облагаемата печалба на чуждестранно свързано предприятие, отговорите, дадени от министъра на финансите на парламентарните въпроси относно прилагането на тази разпоредба, ясно показват разширеното прилагане на освобождаването от данък на свръхпечалбата извън обхвата на разпоредбата и за печалбите, които не са отчетени, нито включени в данъчната основа на чуждестранно свързано предприятие от групата, на друга данъчна територия. Ако ограничаването на една корелативна корекция към по-ниска стойност за дружествата, които са част от многонационална група, съгласно член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 може да се обоснове с характера или общата схема на системата, случаят с освобождаването от данък на свръхпечалбата не е такъв.
- (174) Липсата на каквото и да било задължение за доказване, че същите печалби са включени в данъчната основа на двете свързани предприятия (едното в чужбина, а другото в Белгия) е важен елемент, който разграничава данъчните режими, с които се предоставя освобождаването от данък на свръхпечалбата, от другите данъчни режими във връзка с трансферното ценообразуване, с които се разрешава корелативна корекция към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване съгласно член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92. При последния вид данъчни режими корекцията към по-ниска стойност съответства на ситуация, при която отчетената и освободена от данък печалба в Белгия е декларирана също така като облагаема печалба от свързано дружество от групата в друга данъчна юрисдикция или когато е извършена първоначална корекция към по-висока стойност от чуждестранна данъчна администрация на облагаемата печалба на това чуждестранно свързано предприятие ⁽¹¹⁴⁾. За разлика от това освобождаването от данък на свръхпечалбата предоставя предварително едностранно освобождаване от данък, при което не се изисква освободената от данък печалба да е била или да бъде включена в данъчната основа на чуждестранно свързано предприятие от групата на друга данъчна територия, нито тази печалба да бъде ефективно обложена с данък на съответната територия.

⁽¹¹¹⁾ Вж. например съединени дела C-78/08—C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, точка 69.

⁽¹¹²⁾ Вж. по аналогия съединени дела C-78/08—C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, точка 71, в които Съдът посочва възможността за позоваване на характера или общата схема на националната данъчна система, за да се обоснове с цел кооперативните дружества, които разпределят всичките си печалби на своите членове, да не бъдат облагани с данък на равнището на кооперацията, при условие че данъкът се начислява на равнището на техните членове.

⁽¹¹³⁾ Вж. съображение 89.

⁽¹¹⁴⁾ Комисията отбелязва, че Белгия е предоставила три примера за данъчни режими, основани на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, които действително имат за цел разрешаването на ситуации с двойно данъчно облагане (вж. съображение 67]. Тези данъчни режими обаче са очевидно различни от онези, които предоставят освобождаване от данък на свръхпечалбата. И наистина, при данъчни режими, с които се разрешава корекция на трансферното ценообразуване към по-ниска стойност, това ще доведе до симетрично отчитане на печалбите в счетоводните документи на дружествата — страни по контролираната сделка. Следователно една корекция към по-ниска стойност на данъчната основа ще бъде оправдана от характера и общата схема на данъчната система и поради това не би представлявала държавна помощ, доколкото е мотивирана от желанието да се компенсира съществена на друга данъчна територия корекция към по-висока стойност. За разлика от това освобождаването от данък на свръхпечалбата не може да бъде оправдано с подобни мотиви поради факта, че никоя друга данъчна територия не отправя претенции спрямо печалбата, така че не възниква никакъв проблем с двойно данъчно облагане.

- (175) Следователно не може да се счита също така, че освобождаването от данък на свръхпечалбата съответства на ситуации с двойно данъчно облагане като необходимо и пропорционално ⁽¹¹⁵⁾. По този начин разглежданата схема надхвърля това, което е необходимо и пропорционално за постигане на целта, която е да се избегне двойното данъчно облагане, и следователно не може да се обоснове с характера или общата схема на системата.
- (176) Освен това Комисията не счита, че с принципа на сделката между несвързани лица, и по-специално член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР, чрез който този принцип се формулира по отношение на двойното данъчно облагане, може да се обоснове едностранната корекция към по-ниска стойност на данъчната основа на данъкоплатец, предоставена съгласно схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата.
- (177) Комисията припомня, че прилагането на принципа на сделката между несвързани лица от данъчните администрации по принцип има за цел да попречи на предприятия, които са част от многонационална група, да оказват влияние върху трансферното ценообразуване и следователно върху разпределението на печалбите помежду си — възможност, с която не разполагат самостоятелните предприятия. По този начин нормалното прилагане на принципа на сделката между несвързани лица предоставя на данъчните администрации правото да увеличават данъчната основа на предприятия, които осъществяват сделки в рамките на група, за да се гарантира, че данъкоплатците, извършващи сделки само при пазарни условия, се ползват от същото третиране.
- (178) Ако принципът на сделката между несвързани лица дава възможност на данъчните администрации да осъществяват едностранни корекции към по-висока стойност на данъчната основа на предприятията от групата, които не спазват този принцип при определянето на трансферното ценообразуване, корекция към по-ниска стойност на трансферното ценообразуване, която води до намаляване на данъка, е предвидена (без да е задължителна) съгласно принципа на сделката между несвързани лица само при изключителната ситуация, когато става въпрос за корелативна корекция, приложена след извършена от друга данъчна юрисдикция първична корекция, т.е. на симетрична основа. Както е обяснено в раздел 6.3.2.2, осъществена като предохранителна мярка едностранна корекция към по-ниска стойност на реално отчетената печалба не води до правилно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица нито в общия, нито в конкретния случай на освобождаването от данък на свръхпечалбата.
- (179) В действителност член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР се прилага само ако е доказано, че едни и същи печалби са включени в данъчната основа на двете отделни предприятия, установени на различни данъчни територии, и които са или има вероятност да бъдат „съответно обложени с данък“ и на двете територии.
- (180) И накрая, опасения относно двойното данъчно облагане, свързано с корекциите на трансферното ценообразуване, бяха изразени и от съвместния форум на ЕС по трансферно ценообразуване ⁽¹¹⁶⁾, който през 2014 г. прие доклад за решаване на практическите проблеми, свързани с корекцията — на по-късен етап — на трансферното ценообразуване, определено в момента на сделка, наречена „компенсаторна (или вторична) корекция“ ⁽¹¹⁷⁾. В доклада се подчертава значението на това да се направи симетрично изчисляване на печалбата на свързаните предприятия във връзка с търговските или финансовите отношения между тях. Предприятията, които са страни по дадена сделка, би следвало да използват една и съща цена за всяка от сделките. Впоследствие държавите членки бяха приканени да приемат компенсаторни корекции само доколкото корекцията е осъществена симетрично в счетоводната отчетност на двете предприятия, които са страни по сделката, и доколкото корекцията е осъществена преди подаването на данъчната декларация, за да се избегне двойното данъчно облагане.
- (181) В заключение, Комисията счита, че освобождаването от данък на свръхпечалбата не може да се разглежда като произтичащо пряко от вътрешните за референтната система основополагащи или ръководни принципи или от

⁽¹¹⁵⁾ Вж. съединени дела C-78/08—C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, точка 75.

⁽¹¹⁶⁾ Съвместният форум на ЕС по трансферното ценообразуване (СФТЦ) беше създаден официално с Решение 2007/75/ЕО на Комисията (ОВ L 32, 6.2.2007 г., стр. 189); той подпомага и дава консултации на Европейската комисия по данъчни въпроси, свързани с трансферното ценообразуване. В СФТЦ участва по един представител от данъчните администрации на всяка държава членка и 18 членове от неправителствени организации. Председателят му е независим.

⁽¹¹⁷⁾ Доклад относно компенсаторните (вторичните) корекции, приветстван от Съвета на Европейския съюз в неговите заключения от 10 март 2015 г. В терминологичния речник на Ръководството на ОИСР терминът „компенсаторна корекция“ е определен, както следва: „корекция, при която данъчно задълженото лице докладва за трансферната цена за данъчни цели, която според данъчно задълженото лице спазва принципа на сделката между несвързани лица за контролирана операция, въпреки че тази цена се различава от сумата, която действително е фактурирана между свързаните предприятия. Тази корекция се осъществява преди подаване на данъчната декларация.“ По-общо докладът се позовава на корекциите на трансферното ценообразуване по инициатива на данъчно задълженото лице, осъществени на по-късен етап (обикновено в края на годината) — трансферно ценообразуване, което е било определено в момента, в който е осъществена сделка или поредица от сделки, или преди тази сделка или поредица от сделки.

механизми, присъщо необходими за функционирането и ефикасността на системата. Също така Комисията стига до заключение, че разглежданата схема очевидно надхвърля това, което е необходимо и пропорционално за постигане на целта, която е да се избегне двойното данъчно облагане, и следователно не може да се обоснове с характера или общата схема на системата.

6.3.4. Заключение относно наличието на избирателно предимство

- (182) Поради гореизложените причини Комисията стига до заключение, че разглежданата схема предоставя избирателно предимство на белгийските предприятия, които са част от многонационална група, чрез прилагането на едностранна корекция към по-ниска стойност на данъчната им основа, предвид това, че тази корекция води до намаляване на дължимия от тях данък в Белгия спрямо данъците, които тези предприятия би трябвало да платят съгласно общата система за облагане на печалбите на дружествата при прилагане на схемата за корпоративния данък в Белгия.

6.3.5. Бенефициери по разглежданата схема

- (183) Бенефициерите по разглежданата схема са белгийски предприятия, които са част от многонационална група, поискали и получили данъчен режим въз основа на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, и за които е приложена ефективно едностранна корекция към по-ниска стойност на реално отчетените в счетоводните им доклади печалби за определяне на облагаемата им печалба съгласно общата система за корпоративния данък в Белгия. Комисията отбелязва, че тези предприятия са част от многонационална група и че освобождаването от данък на свръхпечалбата, получена поради принадлежността им към многонационална група, представлява заявената цел на разглежданата схема.
- (184) За целите на прилагането на правилата за държавна помощ отделни правни субекти могат да бъдат разглеждани като съставляващи една-единствена стопанска единица. След това тази стопанска единица се разглежда като съответното дружество, което се ползва от мярката за помощ. Както вече е посочено от Съда на ЕС, „понятието за предприятие в контекста на правото в областта на конкуренцията трябва да се разбира като обозначаващо една стопанска единица [...], дори и от юридическа гледна точка тази стопанска единица да е съставена от няколко физически или юридически лица“⁽¹¹⁸⁾. За да се определи дали няколко предприятия съставляват една стопанска единица, Съдът на ЕС иска да установи дали съществува контролно участие или органични, икономически или функционални връзки⁽¹¹⁹⁾. В конкретния случай белгийските предприятия, ползващи се от разглежданата схема, се считат за основните изпълнители, които управляват и контролират група от предприятия (или отделна изпълнителска дейност в рамките на група от предприятия). Следователно тези предприятия често контролират свързани предприятия от групата и на свой ред са контролирани от предприятието, което управлява цялата група от предприятия. Поради това многонационалната група в своята цялост би следвало да се разглежда като предприятието, ползващо се от мярката за помощ.
- (185) Освен това именно многонационалната група в своята цялост е решила да премести част от дейностите си в Белгия или да осъществи значителни инвестиции в Белгия, което е изискване, за да се ползва от разглежданата схема. С други думи, когато определянето на трансферното ценообразуване е необходимо, за да се определят цените на продуктите и услугите между отделните правни субекти от една и съща група, това определяне поради самото си естество засяга повече от едно предприятие от групата (увеличаване на цената в едно предприятие се отразява на печалбата на другото).
- (186) Вследствие на това, независимо дали групите от предприятия са организирани или не в отделни юридически лица, предприятията, които са част от такава група, следва да се разглеждат като една-единствена група, ползваща се от разглежданата схема за помощ⁽¹²⁰⁾. Поради това, освен допуснатите до разглежданата схема белгийски предприятия, Комисията счита, че многонационалните групи, към които принадлежат тези предприятия, също се ползват от държавна помощ по тази схема по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.

⁽¹¹⁸⁾ Дело C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, точка 11. Вж. също и дело T-137/02, Pollmeier Malchow/Комисия, ECLI:EU:T:2004:304, точка 50.

⁽¹¹⁹⁾ Дело C-480/09 P, Asea Electrabell Produzione SpA/Комисия, ECLI:EU:C:2010:787, точки 47—55; дело C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA и други, ECLI:EU:C:2006:8, точка 112.

⁽¹²⁰⁾ Вж. по аналогия дело 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, точка 11: „От предоставената от самите жалбоподатели информация следва, че след реструктурирането както дружество Intermills, така и трите промишлени дружества, които се контролират от регион Валония, и че след прехвърлянето на производствените инсталации на трите новосъздадени предприятия, дружеството Intermills продължава да има интереси в тях. Следователно трябва да се приеме, че, въпреки факта че всяко от трите дружества производители има правосубектност, отделна от предишното SA Intermills, всички тези предприятия заедно оформят една група, най-малкото по отношение на помощта, предоставена от белгийските органи. [...]“.

6.4. Заключение относно наличието на държавна помощ

- (187) В контекста на посоченото по-горе Комисията стига до заключение, че схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата, основана на член 185, параграф 2, буква б) от СИР 92, въведена със закона от 21 юни 2004 г., предоставя изборително предимство на бенефициерите по нея, както и на многонационалните групи, към които те принадлежат, може да се припише на Белгия и е финансирана с държавни ресурси, нарушава или заплашва да наруши конкуренцията и може да засегне търговията в рамките на Съюза. Следователно разглежданата схема представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.
- (188) Като се има предвид, че посредством разглежданата схема се намаляват разходите, които бенефициерите обикновено би трябвало да направят в рамките на годишните си дейности, следва да се счита, че схемата предоставя оперативна помощ на бенефициерите по нея и на многонационалните групи, към които те принадлежат.

6.5. Съвместимост на помощта

- (189) Държавна помощ се счита за съвместима с вътрешния пазар, ако попада в една от категориите, изброени в член 107, параграф 2 от ДФЕС ⁽¹²¹⁾. Помощта може да бъде счетена като съвместима с вътрешния пазар, ако Комисията установи, че попада в някоя от категориите, изброени в член 107, параграф 3 от ДФЕС. При все това задължението за предоставяне на доказателство, че помощта е съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 2 или 3 от ДФЕС, е на държавата членка.
- (190) Белгийските органи не са доказали спазването на никое от условията, които позволяват да се установи съвместимостта на схемата за помощ с вътрешния пазар.
- (191) Освен това, както е обяснено в съображение 188, следва да се счита, че разглежданата схема предоставя оперативна помощ. Като правило този вид помощ по принцип не може да се счита за съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3 от ДФЕС предвид това, че не насърчава развитието на определени дейности или на определени икономически региони, както и че разглежданите данъчни стимули не са ограничени във времето, постепенно намаляващи или пропорционални на това, което е необходимо, за да се отстрани конкретен икономически недостатък на съответните региони.
- (192) Следователно схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата е несъвместима с вътрешния пазар.

6.6. Неправомерност на помощта

- (193) Съгласно член 108, параграф 3 от ДФЕС държавите членки са длъжни да информират Комисията за всеки проект за предоставяне на помощ (задължение за уведомяване) и не могат да започнат да прилагат предвидените мерки за помощ преди приемането на окончателно решение от Комисията (задължение за отлагане).
- (194) Комисията отбелязва, че Белгия не я е уведомила за намерението си да предостави помощ по разглежданата схема и освен това не е спазила задължението за отлагане, което има съгласно член 108, параграф 3 от ДФЕС. Следователно, в съответствие с член 1, буква е) от Регламент (ЕС) 2015/1589, схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата представлява схема за неправомерна помощ, приведена в действие в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС.

7. ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ

- (195) Съгласно член 16, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 Комисията е длъжна да изиска възстановяването на неправомерна и несъвместима помощ, а съответната държава членка взема всички необходими мерки за възстановяване на неправомерната помощ, която е обявена като несъвместима с вътрешния пазар. В член 16, параграф 2 от

⁽¹²¹⁾ Предвидените в член 107, параграф 2 от Договора дерогации, които се отнасят за помощи със социален характер, предоставени на отделни потребители, помощи за отстраняване на шети, причинени от природни бедствия или други извънредни събития, и помощи, предоставени на икономиката в отделни региони на Федерална република Германия, не се прилагат в настоящия случай.

същия регламент се определя, че помощта, която трябва да се възстанови, включва лихвите, считано от датата, на която неправомерната помощ е била на разположение на бенефициера, до датата на нейното възстановяване. В Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията ⁽¹²²⁾ се излагат подробно методите, които да бъдат използвани за изчисляване на приложимите при възстановяването лихви. И накрая, в член 16, параграф 3 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се определя, че „възстановяването се извършва незабавно и в съответствие с процедурите по националното законодателство на съответната държава членка, при условие че те позволяват незабавното и ефективно изпълнение на решението на Комисията.“

7.1. Оправдани правни очаквания и правна сигурност

- (196) В член 16, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се определя също, че Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото.
- (197) На първо място, Белгия твърди, че съгласно принципите на оправданите правни очаквания и на правната сигурност би следвало да не се допуска възстановяването на помощта. Предишни решения на Комисията във връзка с трансферното ценообразуване и държавната помощ действително са накарали Белгия да счита, че конкретна данъчна мярка не може да представлява държавна помощ, при условие че държавата членка спазва принципа на сделката между несвързани лица. Освен това Белгия изтъква, че такова възстановяването би следвало да не се допуска поради факта, че е трудно да се определи количествено размерът на помощта и че възстановяването може да доведе до двойно данъчно облагане.
- (198) Що се отнася до позоваването от белгийските органи на принципа на защита на оправданите правни очаквания, Комисията припомня, че съгласно съдебната практика на Съюза ⁽¹²³⁾ държава членка, чиито органи са предоставили помощ в нарушение на процедурните правила, предвидени в член 108, параграф 3 от ДФЕС, не може да се позовава на оправданите правни очаквания на бенефициерите, за да избегне задължението да вземе необходимите мерки с оглед на изпълнението на решението на Комисията, с което ѝ се нарежда да възстанови помощта. Приемането на такава възможност всъщност би означавало да се лишат от всяко полезно действие разпоредбите на членове 107 и 108 от ДФЕС, доколкото по този начин националните органи биха могли да се обосноват със собственото си неправомерно поведение, за да лишат от ефективност взетите от Комисията решения съгласно тези разпоредби от ДФЕС. Така, за да се противопостави на възстановяването на неправомерна помощ, не съответната държава членка, а предприятието бенефициер следва да посочи наличието на изключителни обстоятелства, които са могли да обосноват оправданите правни очаквания ⁽¹²⁴⁾. След като никой от бенефициерите по разглежданата схема не е изтъкнал оправдани правни очаквания по отношение на правомерността на въпросната схема, Комисията счита позоваването от Белгия на този принцип за несъстоятелно за целите на възстановяването по силата на настоящото решение.
- (199) Във всеки случай, за да може да се прави позоваване на принципа на защита на оправданите правни очаквания, той следва да произтича от акт на Комисията, който е породил основателни очаквания ⁽¹²⁵⁾. Белгийските органи не могат да се позоват на никакво конкретно очакване що се отнася до схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата. По-специално освен факта, че докладът на групата „Кодекс за поведение“, с който председателството е обосновало заключенията си от 19 март 2003 г., не е бил публикуван, Съдът на ЕС е потвърдил, че заключенията на Съвета на Европейския съюз, с които се одобрява споразумение, сключено от държавите членки в контекста на проучването от групата „Кодекс за поведение“ на национални данъчни мерки, не представляват конкретни уверения ⁽¹²⁶⁾. Съдът е потвърдил по-специално, че „тези заключения на Съвета изразяват политическа воля и не могат поради своето съдържание да произведат правни действия, на които правните субекти да могат да се позоват пред Съда. Освен това въпросните заключения в никакъв случай не могат да обвързват Комисията при изпълнението на нейните правомощия, възложени ѝ от Договора по отношение на държавната помощ.“
- (200) Що се отнася до позоваването от Белгия на принципа на правната сигурност, и по-специално на досегашната практика на Комисията по вземане на решения за одобряване на принципа на сделката между несвързани лица,

⁽¹²²⁾ Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията от 21 април 2004 г. за прилагането на Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета относно определянето на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за създаване на Европейската общност (ОВ L 140, 30.4.2004 г., стр. 1).

⁽¹²³⁾ Вж. дело C-5/89, Комисия/Германия, ECLI:EU:C:1990:320, точка 17 и дело C-310/99, Италия/Комисия, ECLI:EU:C:2002:143, точка 104.

⁽¹²⁴⁾ Вж. дело T-67/94, Ladbroke Racing/Комисия, ECLI:EU:T:1998:7, точка 183; вж. също съединени дела T-116/01 и T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA и Diputacion Floral de Vizcaya/Комисия, ECLI:EU:T:2003:217, точка 203.

⁽¹²⁵⁾ Вж. дело T-290/97, Mehibas Dordtselaan/Комисия, ECLI:EU:T:2000:8, точка 59 и съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точка 147.

⁽¹²⁶⁾ Вж. съединени дела C-182/03 и C-217/03, Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, ECLI:EU:C:2006:416, точки 150—152.

Комисията в самото начало припомня, че тази практика по вземане на решения не я обвързва. Всяка потенциална мярка за помощ трябва да бъде оценена въз основа на нейните собствени характеристики с оглед на обективните критерии от член 107, параграф 1 от ДФЕС, така че ако е трябвало да се установи противоположна практика по вземане на решение, това не може да засегне валидността на направените в настоящото решение констатации ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Освен това Комисията констатира, че според цитираните от белгийските органи решения, в миналото тя е стигнала до заключение, че дерогация от принципа на сделката между несвързани лица за целите на определяне на облагаемата печалба на дадена група представлява държавна помощ, след като води до намаляване на данъка, който това предприятие трябва да плати съгласно общата система за облагане на печалбите на предприятията ⁽¹²⁸⁾. Комисията освен това припомня, че ясно е направила заключение, в рамките на разследването си на схемата в полза на новите координационни центрове, предложена от Белгия, че печалбите на белгийско предприятие, които превишават печалба, определена съгласно така наречения метод на завишената себестойност (методът „cost plus“), следва да бъдат обложени с данък в Белгия, дори методът да е довел до печалба, която се счита за съответстваща на принципа на сделката между несвързани лица ⁽¹²⁹⁾. Това заключение е потвърдено от Съда на ЕС ⁽¹³⁰⁾. Като се има предвид, че схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата представлява отклонение от принципа на сделката между несвързани лица, както беше доказано в раздел 6.3.2.2, Белгия не може да се обосновава с тези решения, за да докаже, че едно възстановяване ще бъде в разрез с общия принцип на правната сигурност. Напротив, Белгия би трябвало да е наясно, че данъчна схема, която води до благоприятно третиране на бенефициерите по нея, изразяваща се в изкуствено намаляване на данъчното им основа, може да доведе до нарушаване на правилата за държавна помощ. Следователно тя би трябвало при съмнение да уведоми Комисията за разглежданата схема преди да я приведе в действие.
- (202) Що се отнася до твърдението за затруднение при количественото определяне на размера на помощта по схемата, Комисията не вижда кое е трудното при определянето на тази количествена стойност. След като освобождаването от данък на свръхпечалбата съответства на процент от печалбата преди облагане с данък, приложен към реално отчетената печалба на белгийското предприятие от една група, за да се премахне избирателното предимство, дадено от мярката, е достатъчно да се възстанови разликата между данъка, дължим въз основа на реално отчетената печалба, и действително платения данък в резултат на разглежданата схема, завишена с натрупаните лихви върху тази сума, считано от датата на предоставяне на помощта.
- (203) И накрая, що се отнася до твърдението на Белгия, според което възстановяването може да доведе до двойно данъчно облагане, Комисията препраща към раздел 6.3.3 и припомня, че двойно данъчно облагане може да е налице само когато една и съща печалба е включена в данъчната основа на белгийското предприятие от една група и в тази на свързано чуждестранно предприятие. Освобождаването от данък на свръхпечалбата се отнася обаче до едностранна корекция, която не е предоставена поради предходно облагане с данък на същата печалба от друга данъчна територия. Във всеки случай, дори рискът от двойно данъчно облагане да поражда оправдано опасение, то може да бъде преодоляно чрез механизмите за нормално разрешаване, въведени в съответствие с двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, чрез конвенцията на ЕС за арбитраж или чрез правилното прилагане на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92. Действително, както е разяснено в съображение 173, направените от белгийската данъчна администрация корекции към по-ниска стойност поради облагането с данък на същата печалба от друга данъчна юрисдикция (след неговото деклариране от данъчно задълженото лице или след първоначална корекция към по-висока стойност, приложена от чуждестранната данъчна юрисдикция) са обосновани от характера и общата схема на данъчната система и не представляват държавна помощ.
- (204) В заключение, никой от представените от Белгия аргументи в полза на предотвратяването или ограничаването на възстановяването на помощта, предоставена поради в резултат на разглежданата схема, не може да бъде приет.

7.2. Начин на възстановяване

- (205) В съответствие с ДФЕС и установената съдебна практика на Съда на ЕС Комисията е компетентна да решава дали съответната държава членка трябва да отмени или измени помощ, чието несъответствие с вътрешния пазар е установено от Комисията. Освен това Съдът винаги е поддържал становището, че задължението на една държава да отмени помощ, която Комисията е счела за несъвместима с вътрешния пазар, има за цел да бъде възстановено

⁽¹²⁷⁾ Вж. дело C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, точка 21.

⁽¹²⁸⁾ Вж. решението на Комисията от 11 юли 2001 г. по дело C 47/2001 (ex NN 42/2000) — Германия: контролни и координационни центрове на чуждестранни предприятия (ОВ С 304, 30.10.2001 г., стр. 2) и Решение 2003/501/ЕО.

⁽¹²⁹⁾ Вж. Решение 2005/378/ЕО на Комисията от 8 септември 2004 г. относно схемата за помощ, предвидена за привеждане в действие от Белгия в полза на координационните центрове (ОВ L 125, 18.5.2005 г., стр. 10), и по-специално съображения 22, 34 и 37 и член 1, буква б) от него.

⁽¹³⁰⁾ Вж. също съединени дела C-182/03 и C-217/03, *Belgia и Forum 187 ASBL/Комисия*, ECLI:EU:C:2006:416.

съществувало преди това положение. Във връзка с това Съдът е чел, че целта е постигната, когато бенефициерът е изплатил сумите, платени като неправомерна помощ, като по този начин е загубил предимството, с което се е ползвал на пазара спрямо своите конкуренти, и когато положението, съществувало преди плащането на помощта, е възстановено.

(206) С никоя разпоредба от правото на Съюза от Комисията не се изисква да определя точната количествена стойност на помощта, която да бъде възстановена, когато нарежда възстановяването на помощ, която е определена като несъвместима с вътрешния пазар. Вместо това е достатъчно в решението на Комисията да се съдържат указания, позволяващи на адресата сам да определи този размер без прекомерни затруднения ⁽¹³¹⁾.

(207) Що се отнася до неправомерната държавна помощ, която се състои от данъчни мерки, в точка 35 от съобщението относно данъчното облагане на предприятията се уточнява, че сумата за възстановяване се изчислява въз основа на сравнение между действително платения данък и този, който би трябвало да се плати при спазване на общоприложимите правила, т.е. ако не е предоставено освобождаването от данък на свръхпечалбата, белгийската данъчна администрация трябва да оцени отново дължимия данък от ползващите се от разглежданата схема предприятия за всяка данъчна година, през която са се ползвали от нея. По отношение на подлежащите на възстановяване суми на помощта за всеки бенефициер ⁽¹³²⁾ трябва да се вземе предвид:

— размерът на спестения данък в резултат на всички данъчни режими, приети в полза на бенефициера; и

— натрупаната върху тази сума лихва, изчислена от датата на предоставяне на помощта.

Помощта се счита за предоставена на датата, на която спестената сума е трябвало да бъде платена, за всяка данъчна година, при отсъствието на данъчен режим.

(208) Размерът на спестения данък за определена данъчна година в резултат на определен данъчен режим е равен на:

— действително приспадналите печалби от положителната данъчна основа

— умножени по процента на корпоративния данък за съответната данъчна година.

(209) По принцип за целите на изчисляването на размера на спестения данък следва да се вземе предвид приспадането от свръхпечалбата, декларирано от данъчно задълженото лице в годишната му данъчна декларация, евентуално след корекция от белгийската данъчна администрация в рамките на данъчна проверка.

(210) Ако приспадането, на което бенефициерът има право за определена данъчна година, не може да бъде (изцяло) осъществено през тази година поради недостатъчна положителна данъчна основа, и ако сумата, която не е действително приспаднала, е прехвърлена за следваща данъчна година, помощта се счита за предоставена през следващата или следващите данъчни години, когато сумите на свръхпечалбата могат да бъдат действително приспаднати от положителна данъчна основа.

(211) Като се има предвид, че възстановяването би трябвало да гарантира, че окончателно дължимият данък от бенефициера по схемата е данъкът, който е трябвало да плати при липсата на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата, описаният в съображения 207—210 метод може да бъде уточнен допълнително с белгийските органи в процеса на възстановяване, за да се установи действителният размер на данъчното предимство, предоставено на бенефициерите в зависимост от индивидуалната им положение. Данъкът, който би следвало да се плати при липсата на схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата, трябва да бъде изчислен въз основа на общоприложимата схема в Белгия към момента на предоставянето на помощта и като се вземе предвид реалната фактическа и правна ситуация на бенефициера, а не други хипотетични ситуации, основани на различни оперативни и правни обстоятелства, които бенефициерът би могъл да избере при липсата на въпросната схема за освобождаване от данък.

⁽¹³¹⁾ Вж. дело C-441/06, Комисия/Франция, ECLI:EU:C:2007:616, точка 29 и цитираната в него съдебна практика.

⁽¹³²⁾ Списъкът на бенефициерите, предоставен от белгийските органи и приложен към настоящото решение, е разгледан от Комисията само за информация. Този списък по никакъв начин не ограничава задължението на Белгия да опише всички бенефициери на помощ, предоставена по оспорваната схема, и да възстанови от тях цялата предоставена им сума, включително от тези бенефициери, които са получили данъчни предимства при прилагането на въпросната схема, които не са изброени в приложението, и новите данъчни предимства, предоставени по същата на посочените в списъка бенефициери.

8. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

(212) В заключение Комисията счита, че Белгия неправомерно е привела в действие схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС. Съгласно член 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589 Белгия е длъжна да възстанови всички помощи, предоставени на бенефициерите по въпросната схема,

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

Схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата, която се основа на член 185, параграф 2, буква б) от Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г., съгласно която Белгия е предоставила данъчни режими в полза на белгийски предприятия от многонационални групи от предприятия, с които им предоставя правото да се ползват от освобождаване от корпоративен данък на част от реализираната от тези предприятия печалба, представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС, която е несъвместима с вътрешния пазар и е приведена неправомерно в действие от Белгия в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС.

Член 2

1. Белгия е длъжна да възстанови от бенефициерите несъвместимата и неправомерна помощ, посочена в член 1.
2. Всяка сума, която не е възстановена от бенефициерите след възстановяването, описано в параграф 1, се възстановява от групата предприятия, към която принадлежи бенефициерът.
3. Сумите, подлежащи на възстановяване, включват лихви от датата, на която са били предоставени на разположение на бенефициерите, до датата на действителното им възстановяване.
4. Лихвата върху сумите за възстановяване се изчислява с натрупване в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004.
5. Белгия прекратява предоставянето на помощта, посочена в член 1, и отменя всички все още неизвършени плащания по посочената помощ, считано от датата на приемане на настоящото решение.
6. Белгия отхвърля всяко искане за данъчен режим, представено в Службата за данъчни режими във връзка с помощта, посочена в член 1, или изчакващо отговор към датата на приемане на настоящото решение.

Член 3

1. Възстановяването на предоставената помощ, посочена в член 1, се извършва незабавно и ефективно.
2. Белгия гарантира пълното изпълнение на настоящото решение в срок от четири месеца, считано от датата, на която е уведомена за него.

Член 4

1. В срок от два месеца от уведомяването за настоящото решение Белгия предоставя на Комисията следната информация:
 - а) списък на бенефициерите на помощта, посочена в член 1, както и общия размер на помощта, която всеки от тях е получил по тази схема;

- б) общата сума (главница и лихви), която следва да бъде възстановена от всеки бенефициер;
- в) подробно описание на вече предприетите и на планираните мерки за изпълнение на настоящото решение;
- г) документи, доказващи, че на бенефициерите е било наредено да върнат помощта.

2. Белгия уведомява редовно Комисията за напредъка по отношение на националните мерки, предприети за изпълнение на настоящото решение, до пълното възстановяване на предоставената помощ, посочена в член 1. В отговор на обикновено искане от Комисията Белгия незабавно представя информация относно вече предприетите и планираните мерки за изпълнение на настоящото решение. Белгия предоставя и подробна информация относно сумите на помощта и лихвите, които вече са възстановени от бенефициерите.

Член 5

Адресат на настоящото решение е Кралство Белгия.

Съставено в Брюксел на 11 януари 2016 година.

За Комисията
Margrethe VESTAGER
Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

СПИСЪК НА ДАНЪЧНИТЕ РЕЖИМИ, ПРЕДОСТАВЕНИ ПРИ ПРИЛАГАНЕ НА РАЗГЛЕЖДАНАТА СХЕМА

Номер на режима	Дата	Дружество	Валидност (начало)	Валидност (край)	Освободена ЕВИТ (%)	Освободена НРВТ (%)	Обща свръхпечалба Декларации Обл. дан. год. 2005—2014
500.117	26.5.2005 г.	BASF Antwerpen	3 години				[...]
500.249	15.12.2005 г.	Eval Europe NV	1.4.2004 г.	2009 г.			[...]
500.343	4.5.2006 г.	BASF Antwerpen	Период от 4 години				[...]
600.144	17.10.2006 г.	Celio International NV	1.2.2007 г.	2012 г.			[...]
600.279	21.11.2006 г.	[...] (*)	1.1.2007 г.	2012 г.	[40—60]		[...]
600.460	30.1.2007 г.	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007 г.		[40—60]		[...]
600.469	6.2.2007 г.	BASF Antwerpen	Период от 5 и от 3 години				[...]
700.064	8.5.2007 г.	[...] (*)	8.5.2007 г.	2012 г.			[...]
700.075	10.7.2007 г.	The Heating Company	10.7.2007 г.	2012 г.	[60—80]		[...]
700.357	25.11.2008 г.	LMS International	1.1.2008 г.	2013 г.	[60—80]		[...]
700.412	27.11.2007 г.	[...] (*)	1.1.2007 г.	2012 г.			[...]
800.044	12.8.2008 г.	[...] (*)	1.1.2008 г.	2013 г.	[60—80]		[...]
800.122	1.7.2008 г.	Tekelec International sprl	1.6.2008 г.	2013 г.	[60—80]		[...]
800.225	15.7.2008 г.	VF Europe bvba	1.1.2010 г.	2015 г.	[60—80]		[...]
800.231	13.1.2009 г.	Noble International Europe bvba	1.9.2007 г.	2012 г.	[60—80]		[...]
800.346	9.6.2009 г.	[...] (*)	1.5.2010 г.	2015 г.			[...]
800.407	8.9.2009 г.	[...] (*)	1.1.2011 г.	2015 г.			[...]

Номер на режима	Дата	Дружество	Валидност (начало)	Валидност (край)	Освободена ЕВИТ (%)	Освободена NPBT (%)	Обща свръхпечалба Декларации Обл. дан. гоп. 2005—2014
800.441	11.3.2009 г.	Eval Europe NV	11.3.2009 г.	2013 г.			[...]
800.445	13.1.2009 г.	Bridgestone Europe NV	1.1.2006 г.	2011 г.	> Оперативна печалба (ОП) [1—4]		[...]
900.161	26.5.2009 г.	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009 г.	2014 г.	> ОП [1—4]		[...]
900.417	22.12.2009 г.	Trane bvba	1.1.2010 г.	2015 г.	[40—60]		[...]
900.479	29.6.2010 г.	[...] (*)	1.1.2010 г.	2015 г.			
2010.054	20.4.2010 г.	[...] (*)	1.3.2010 г.	2015 г.	> ОП [1—4]		
2010.106	20.4.2010 г.	Luciad NV	1.1.2009 г.	2014 г.	[40—60] (2009—2011 г.) [40—60] (2012—2013 г.)		[...]
2010.112	13.7.2010 г.	[...] (*)	1.1.2011 г.	2016 г.		[60—80]	
2010.239	6.9.2011 г.	Ontex bvba	1.1.2011 г.	2016 г.		[60—80]	[...]
2010.277	7.9.2010 г.	[...] (*)				[60—80]	
2010.284	13.7.2010 г.	[...] (*)	1.1.2010 г.	2015 г.		[60—80]	
2010.488	15.2.2011 г.	Dow Corning Europe SA	1.1.2010 г.	2015 г.	> ОП [1—4]		[...]
2011.028	22.2.2011 г.	Soudal NV	1.1.2010 г.	2015 г.		[40—60]	[...]
2011.201	13.9.2011 г.	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010 г.	2015 г.		[20—40]	[...]
2011.326	6.9.2011 г.	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010 г.	2015 г.		[40—60]	[...]
2011.337	8.11.2011 г.	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012 г.	2017 г.		[20—40]	[...]
2011.469	13.12.2011 г.	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012 г.				[...]
2011.488	24.1.2012 г.	[...] (*)	1.1.2015 г.	2020 г.		[60—80]	
2011.542	28.2.2012 г.	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010 г.	2015 г.		[20—40]	[...]

Номер на режима	Дата	Дружество	Валидност (начало)	Валидност (край)	Освободена ЕВИТ (%)	Освободена НРВТ (%)	Обща свръхпечалба Декларации Обл. дан. гоп. 2005—2014
2011.569	26.2.2013 г.	Nomacorrc	1.1.2012 г.	2016 г.		[60—80]	[...]
2011.572	18.12.2012 г.	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012 г.	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012 г.	2017 г.		[80—100]	[...]
2012.038	6.3.2012 г.	Kinepolis Group NV	1.1.2012 г.	2016 г.		[60—80]	[...]
2012.062	24.5.2012 г.	Celio International NV	1.2.2012 г.	2017 г.			[...]
2012.066	3.4.2012 г.	[...] (*)	1.1.2013 г.	2018 г.		[60—80]	
2012.101	17.4.2012 г.	[...] (*)	1.1.2014 г.	2019 г.		[60—80]	
2012.180	18.9.2012 г.	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012 г.			[60—80]	[...]
2012.182	18.9.2012 г.	[...] (*)	31.7.2013 г.	2015 г.		[40—60]	
2012.229	28.8.2012 г.	ABI	1.1.2011 г.	2016 г.		[80—100]	[...]
2012,229	29.8.2012 г.	AMPAR				[80—100]	[...]
2012.355	6.11.2012 г.	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013 г.	2017 г.		[60—80]	[...]
2012.375	20.11.2012 г.	Capsugel Belgium NV	1.1.2012 г.	2017 г.		[60—80]	[...]
2012.379	20.11.2012 г.	Wabco Europe BVBA	1.1.2012 г.	2017 г.		[40—60]	[...]
2012.446	18.12.2012 г.	[...] (*)	1.1.2015 г.	2020 г.		[60—80]	
2012.468	26.2.2013 г.	BASF Antwerpen	Период от 6 години				[...]
2013.052	16.4.2013 г.	[...] (*)	Период от 3 години				
2013.111	30.4.2013 г.	Delta Light NV	31.8.2012 г.	2016 г.		[60—80]	[...]
2013.138	17.9.2013 г.	[...] (*)	1.1.2012 г.	2017 г.		[60—80]	

Номер на режима	Дата	Дружество	Валидност (начало)	Валидност (край)	Освободена ЕВИТ (%)	Освободена NPBT (%)	Обща свръхпечалба Декларации Обл. дан. гоп. 2005—2014	
2013.156	25.6.2013 г.	Punch Powertrain NV	1.1.2013 г.	2017 г.		[60—80]	[...]	
2013.331	8.10.2013 г.	Puratos NV	1.1.2013 г.	2018 г.		[40—60]	[...]	
2013.443	10.12.2013 г.	Omega Pharma International	1.1.2013 г.	2018 г.		[40—60]	[...]	
2013.540	10.12.2013 г.	[...] (*)	1.1.2014 г.	2019 г.		[60—80]		
2013.579	28.1.2014 г.	Esko Graphics BVBA	1.1.2012 г.	2017 г.		[60—80]	[...]	
2013.612	25.2.2014 г.	Magnetrol International NV	1.1.2012 г.	2016 г.		[60—80]	[...]	
2014.091	1.4.2014 г.	Mayckawa Europe NV	31.12.2013 г.	2018 г.		[60—80]	[...]	
2014.098	10.6.2014 г.	[...] (*)	1.1.2014 г.	2019 г.		[60—80]		
2014.173	13.5.2014 г.	[...] (*)	1.1.2012 г.	2016 г.		[60—80]		
2014.185	24.6.2014 г.	[...] (*)				[60—80]		
2014.288	5.8.2014 г.	[...] (*)	1.7.2014 г.	2019 г.		[60—80]		
2014.609	23.12.2014 г.	[...] (*)	1.1.2014 г.	2019 г.		[60—80]		
ОБЩО свръхпечалба								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Според информацията, получената от страна на Белгия, до данъчната 2013 година предприятията не са декларирали свръхпечалби в данъчните си декларации.

(**) Тази сума представлява общата свръхпечалба, декларирана от дружествата в данъчните им декларации, но тя не предоставя никакви данни за отпуснатата държавна помощ.

Източник: съобщение на белгийските органи от 29 май 2015 г. след решението за откриване на процедурата.