

ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2016/1699 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**της 11ης Ιανουαρίου 2016****σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών SA.37667 (2015/C) (πρώην 2015/NN) το οποίο έθεσε σε εφαρμογή το Βέλγιο***[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2015) 9837]**(Τα κείμενα στη γαλλική και την ολλανδική γλώσσα είναι τα μόνα αυθεντικά)**(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)*

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

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

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τα προαναφερθέντα άρθρα ⁽¹⁾ και έλαβε υπόψη της τις εν λόγω παρατηρήσεις,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- (1) Με επιστολή της 19ης Δεκεμβρίου 2013, η Επιτροπή ζήτησε από το Βέλγιο να παράσχει πληροφορίες σχετικά με το «σύστημα φορολογικών προαποφάσεων σχετικά με τα πλεονάζοντα κέρδη» («απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών» ή το «επίμαχο καθεστώς»), το οποίο βασίζεται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992 («ΚΦΕ 92»). Η Επιτροπή ζήτησε επίσης κατάλογο των προαποφάσεων σχετικά με την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.
- (2) Με επιστολή της 21ης Ιανουαρίου 2014, το Βέλγιο απάντησε στις ερωτήσεις που περιείχε η αίτηση παροχής πληροφοριών της Επιτροπής. Ωστόσο, δεν της κοινοποίησε τον κατάλογο των προαποφάσεων που ζητήθηκε, για τον λόγο ότι η κατάρτιση ενός τέτοιου καταλόγου θα απαιτούσε περισσότερο χρόνο.
- (3) Στις 21 Φεβρουαρίου 2014 η Επιτροπή απέστειλε συμπληρωματικές ερωτήσεις και επανέλαβε το αίτημά της σχετικά με τον κατάλογο των προαποφάσεων. Όσον αφορά τις αποφάσεις που εκδόθηκαν το 2004, το 2007, το 2010 και το 2013 στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος, ζήτησε επίσης να της κοινοποιηθεί το πλήρες κείμενο των αποφάσεων καθώς και των αντίστοιχων αιτήσεων για την έκδοση των αποφάσεων, των παραρτημάτων και, ενδεχομένως, κάθε μεταγενέστερη αλληλογραφία που αφορούσε τις αιτήσεις αυτές.
- (4) Στις 18 Μαρτίου 2014, το Βέλγιο απάντησε στις συμπληρωματικές ερωτήσεις της Επιτροπής υποβάλλοντάς της τις ζητηθείσες προαποφάσεις, μαζί με τις σχετικές αιτήσεις, τα παραρτήματα και τη μετέπειτα αλληλογραφία σε σχέση με την έκδοση των εν λόγω αποφάσεων.
- (5) Με επιστολή της 28ης Ιουλίου 2014, η Επιτροπή γνωστοποίησε ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών θα μπορούσε να συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά. Η Επιτροπή ζήτησε επίσης συμπληρωματικές πληροφορίες σχετικά με αρκετές συγκεκριμένες αποφάσεις. Με επιστολές της 1ης Σεπτεμβρίου και της 4ης Νοεμβρίου 2014, το Βέλγιο απάντησε στο αίτημα της 28ης Ιουλίου 2014.
- (6) Στις 25 Σεπτεμβρίου 2014 πραγματοποιήθηκε σύσκεψη μεταξύ των υπηρεσιών της Επιτροπής και των βελγικών αρχών.

⁽¹⁾ ΕΕ C 188 της 5.6.2015, σ. 24.

- (7) Με επιστολή της 3ης Φεβρουαρίου 2015, η Επιτροπή ενημέρωσε το Βέλγιο ότι αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης («ΣΛΕΕ») σχετικά με την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών.
- (8) Στις 29 Μαΐου 2015 μετά από αίτημα για παράταση της προθεσμίας, το Βέλγιο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.
- (9) Στις 5 Ιουνίου 2015 η απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας («απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας») δημοσιεύθηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ⁽²⁾. Στην απόφαση αυτή, η Επιτροπή κάλεσε τα ενδιαφερόμενα τρίτα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το εν λόγω μέτρο.
- (10) Στις 1 και 2 Ιουλίου 2015 τα ενδιαφερόμενα μέρη υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, οι οποίες διαβιβάστηκαν στις βελγικές αρχές. Στις 14 Σεπτεμβρίου 2015, το Βέλγιο γνωστοποίησε στην Επιτροπή ότι δεν είχε την πρόθεση να σχολιάσει τις εν λόγω παρατηρήσεις.
- (11) Με επιστολή της 16ης Σεπτεμβρίου 2015 η Επιτροπή ζήτησε από το Βέλγιο να τεκμηριώσει ορισμένα επιχειρήματα που ανέπτυξε στις γραπτές παρατηρήσεις του της 29ης Μαΐου 2015 σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας. Το Βέλγιο απάντησε στο εν λόγω αίτημα με επιστολή της 16ης Οκτωβρίου 2015.
- (12) Στις 20 Οκτωβρίου και στις 7 Δεκεμβρίου 2015 πραγματοποιήθηκαν συσκέψεις μεταξύ των υπηρεσιών της Επιτροπής και των βελγικών αρχών.

2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΠΙΜΑΧΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

2.1. Καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών

- (13) Το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρείες που έχουν έδρα το Βέλγιο οι οποίες ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο και στις βελγικές μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιρειών που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο (οι «βελγικές οντότητες ομίλου») να μειώνουν τη φορολογητέα βάση τους στο Βέλγιο αφαιρώντας τα «πλεονάζοντα κέρδη» από τα κέρδη που έχουν πράγματι δημιουργήσει. Αυτά τα πλεονάζοντα κέρδη προσδιορίζονται με την εκτίμηση του υποθετικού μέσου κέρδους το οποίο θα μπορούσε να δημιουργήσει μια ανεξάρτητη επιχείρηση ⁽³⁾ που ασκεί ανάλογες δραστηριότητες υπό παρόμοιες συνθήκες και με την αφαίρεση αυτού του ποσού του κέρδους που σημείωσε πράγματι η βελγική οντότητα του εν λόγω ομίλου. Για τη φορολογική απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, απαιτείται έκδοση προαπόφασης από την «υπηρεσία προαποφάσεων».
- (14) Σύμφωνα με τις βελγικές αρχές ⁽⁴⁾, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δικαιολογείται από τη βούληση να διασφαλιστεί ότι μια βελγική οντότητα ενός ομίλου φορολογείται μόνο για τα κέρδη της που δημιουργούνται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, επιτρέποντάς τη να εξαιρέσει από τη φορολογητέα βάση της τα πλεονάζοντα κέρδη πάνω από αυτά που προκύπτουν σε περιβάλλον πλήρους ανταγωνισμού, τα οποία αντιστοιχούν σε συνέργειες, οικονομίες κλίμακας ή άλλα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συμμετοχή της σε έναν πολυεθνικό όμιλο και τα οποία δεν θα δημιουργούσε μια συγκρίσιμη αυτόνομη επιχείρηση.
- (15) Κατά τις βελγικές αρχές ⁽⁵⁾, το ύψος των πλεοναζόντων κερδών που απαλλάσσονται βάσει του καθεστώτος απαλλαγής προσδιορίζεται με μια προσέγγιση δύο σταδίων:

— Πρώτον, το ύψος των κερδών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόζεται στις συναλλαγές οι οποίες συνάπτονται μεταξύ της βελγικής οντότητας ενός ομίλου και των εταιρειών με τις οποίες είναι συνδεδεμένη καθορίζεται βάσει έκθεσης σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Εφόσον η βελγική οντότητα ενός ομίλου θεωρείται ως «κεντρική επιχείρηση» στο πλαίσιο της σχέσης αυτής, σε αυτήν καταλογίζεται το υπόλοιπο κέρδος που προκύπτει από τις συναλλαγές αυτές.

⁽²⁾ Βλέπε υποσημείωση 1.

⁽³⁾ Βλέπε σημείο 30 των παρατηρήσεων του Βελγίου της 29ης Μαΐου 2015 σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, στην οποία ο όρος «αυτόνομη» δηλώνει το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν είναι μέλος πολυεθνικού ομίλου συνδεδεμένων εταιρειών.

⁽⁴⁾ Βλέπε ιδίως τις παρατηρήσεις του Βελγίου της 29ης Μαΐου 2015 σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, σημεία 39 και 40.

⁽⁵⁾ Βλέπε παρατηρήσεις του Βελγίου της 29ης Μαΐου 2015 σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, σημείο 30.

- Δεύτερον, σύμφωνα με το Βέλγιο, το υπόλοιπο κέρδος δεν πρέπει να θεωρείται κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού της βελγικής οντότητας ενός ομίλου, διότι μπορεί να υπερβαίνει το κέρδος που θα είχε πραγματοποιήσει μια ανάλογη αυτόνομη επιχείρηση υπό συνθήκες ανάλογες με εκείνες υπό τις οποίες λειτουργεί η οντότητα χωρίς να ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο. Κατά συνέπεια, αυτά τα «πλεονάζοντα κέρδη» προσδιορίζονται με βάση μια δεύτερη έκθεση που υποβάλλει ο υπόχρεος, στο πλαίσιο της αίτησης προαπόφασης την οποία έχει υποβάλει δυνάμει του εν λόγω καθεστώτος, και απαλλάσσονται από τον φόρο.
- (16) Το Βέλγιο υποστηρίζει ότι οι εκθέσεις που υποβλήθηκαν κατά τη διάρκεια αυτών των δύο σταδίων χρησιμοποιούν τις πλέον κατάλληλες μεθόδους του ΟΟΣΑ για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στην πράξη, οι παρασκευασμένες πληροφορίες αναφέρουν ότι η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε στη δεύτερη φάση είναι η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής «MTMN»). Η χρήση της MTMN στο πλαίσιο αυτό έχει ως στόχο να επιτευχθεί μια κατά προσέγγιση εκτίμηση της κερδοφορίας μιας επιχείρησης που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο σε σύγκριση με τα κέρδη (αυτόνομων) συγκρίσιμων ανεξάρτητων επιχειρήσεων ⁽⁶⁾ που ασκούν παρόμοιες δραστηριότητες. Η MTMN επιτρέπει να εκτιμηθεί το κέρδος που θα μπορούσαν να αποκομίσουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις από μια δραστηριότητα, π.χ. την πώληση αγαθών, με τη χρήση μιας κατάλληλης βάσης όπως οι δαπάνες, ο κύκλος εργασιών ή οι επενδύσεις σε πάγια στοιχεία ενεργητικού (ανάλογα με τα καθήκοντα που ασκούν, τους κινδύνους που αναλαμβάνουν και τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούν) και εφαρμόζοντας ένα ποσοστό κέρδους («δείκτη του επιπέδου κέρδους») που αντανακλά το ποσοστό που παρατηρείται σε αυτή τη βάση για συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.
- (17) Η MTMN επιτρέπει τον υπολογισμό του μέσου υποθετικού κέρδους για τη βελγική οντότητα ενός ομίλου με βάση μελέτη που συγκρίνει αυτή την οντότητα με συγκρίσιμες αυτόνομες επιχειρήσεις ⁽⁷⁾. Το μέσο υποθετικό κέρδος ορίζεται ως τιμή εντός του ενδοετημιακού εύρους του δείκτη του επιλεγμένου επιπέδου κέρδους για ένα σύνολο συγκρίσιμων αυτόνομων επιχειρήσεων ⁽⁸⁾, η μέση τιμή των οποίων υπολογίζεται για μια δεδομένη χρονική περίοδο (συνήθως πέντε ετών). Το Βέλγιο θεωρεί ότι αυτό το υποθετικό μέσο κέρδος είναι το κέρδος που θα μπορούσε να δημιουργήσει η βελγική οντότητα ενός ομίλου, εάν ήταν ανεξάρτητη επιχείρηση και όχι οντότητα που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο. Για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης, το κέρδος προσδιορίζεται με τον όρο «κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού».
- (18) Το ποσό των προς απαλλαγή πλεονάζοντων κερδών υπολογίζεται στη συνέχεια ως η διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου κέρδους που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για τη βελγική οντότητα ενός ομίλου μετά το πρώτο στάδιο (μέσος όρος που υπολογίζεται για μια προβλεπόμενη περίοδο) και του «προσαρμοσμένου κέρδους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού» που λαμβάνεται κατά το δεύτερο στάδιο (το οποίο επίσης είναι ένας μέσος όρος υπολογιζόμενος για την ίδια προβλεπόμενη περίοδο). Η εν λόγω διαφορά εκφράζεται ως ποσοστό της απαλλαγής των προ φόρων κερδών (EBIT ⁽⁹⁾ ή PBT ⁽¹⁰⁾) για να επιτευχθεί ένα μέσο ποσοστό πλεονάζοντων κερδών για μια προβλεπόμενη περίοδο. Το ποσοστό αυτό αντιστοιχεί στη μείωση της φορολογητέας βάσης που έγινε αποδεκτή και εφαρμόστηκε, βάσει του εν λόγω καθεστώτος, στο κέρδος που κατέγραψε πράγματι η βελγική οντότητα ενός ομίλου για τα πέντε έτη κατά τη διάρκεια των οποίων η προαπόφαση δεσμεύει τη φορολογική διοίκηση του Βελγίου.
- (19) Οι βελγικές αρχές υποστηρίζουν ότι τα αναμενόμενα εμπορικά αποτελέσματα των οντοτήτων που επωφελούνται από το επίμαχο καθεστώς αξιολογούνται με βάση το πραγματικό κέρδος μετά από τρία έτη. Το συμφωνημένο ποσοστό μπορεί στη συνέχεια να προσαρμοστεί, εάν χρειαστεί, κατά την εν λόγω αξιολόγηση. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει, ωστόσο, ότι μια τέτοια αξιολόγηση έχει ήδη οδηγήσει σε προσαρμογή του συμφωνημένου ποσοστού μείωσης στις περιπτώσεις που εξέτασε η Επιτροπή.
- (20) Βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92, για τη χορήγηση της απαλλαγής των πλεονάζοντων κερδών, είναι υποχρεωτικό να έχει εκδοθεί προαπόφαση. Η διάταξη αυτή περιορίζει επίσης τη χορήγηση τέτοιας απόφασης στις οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο συνδεδεμένων εταιρειών στο πλαίσιο των διασυννοητικών σχέσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με τον βελγικό νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 2002 ⁽¹¹⁾, προαποφάσεις επιτρέπεται να χορηγούνται μόνο σε νέες καταστάσεις ⁽¹²⁾.
- (21) Δεδομένου ότι απαιτείται προαπόφαση για να είναι δυνατή η φοροαπαλλαγή των πλεονάζοντων κερδών και ότι μια τέτοια απόφαση μπορεί να χορηγηθεί μόνο για τα κέρδη που προκύπτουν από μια νέα κατάσταση, το πλεονέκτημα που μπορεί να αποκομίσει ένας πολυεθνικός όμιλος από το επίμαχο καθεστώς εξαρτάται από τη μετεγκατάσταση ή την

⁽⁶⁾ Βλέπε γλωσσάρι των αρχών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση: «Δύο επιχειρήσεις είναι ανεξάρτητες η μία από την άλλη, εάν δεν είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

⁽⁷⁾ Σε ορισμένες περιπτώσεις, η Επιτροπή παρατήρησε ότι οι οντότητες που επιλέγονται ως συγκρίσιμες για τις ανάγκες της συγκριτικής μελέτης δεν είναι αυτόνομες επιχειρήσεις που θεωρούνται παρόμοιες, αλλά εταιρείες συμμετοχών ή μητρικές εταιρείες που θεωρούνται παρόμοιες, δηλαδή ένας ενοποιημένος όμιλος που επιλέγεται με βάση ενοποιημένα στοιχεία.

⁽⁸⁾ Η απόδοση επί των πωλήσεων είναι ο δείκτης του επιπέδου κέρδους που χρησιμοποιείται συνήθως για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της βελγικής οντότητας ενός ομίλου.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and taxes, δηλαδή κέρδη προ φόρων και τόκων.

⁽¹⁰⁾ Profit before tax, δηλαδή κέρδη προ φόρων.

⁽¹¹⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Νόμος της 24ης Δεκεμβρίου 2002 σχετικά με την τροποποίηση του καθεστώτος του φόρου εισοδήματος εταιρειών και την καθιέρωση συστήματος προαποφάσεων σε θέματα φορολογίας), που δημοσιεύθηκε στον *Moniteur belge* (Εφημερίδα της κυβέρνησης) αριθ. 410, δεύτερη έκδοση, της 31ης Δεκεμβρίου 2002, σ. 58817.

⁽¹²⁾ Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 44 και 45.

αύξηση των δραστηριοτήτων του στο Βέλγιο και είναι ανάλογο με τη σημασία των νέων δραστηριοτήτων και των νέων κερδών που δημιουργούνται στη χώρα. Οι προαποφάσεις που έχουν χορηγηθεί βάσει του εν λόγω καθεστώτος και εξετάστηκαν από την Επιτροπή αφορούν αδιακρίτως τροποποιήσεις της οργανωτικής δομής του πολυεθνικού ομίλου στο πλαίσιο αυτό, τα βασικά στοιχεία που περιγράφονται στις αιτήσεις προαπόφασης καταδεικνύουν μια προγραμματισμένη μετεγκατάσταση δραστηριοτήτων στο Βέλγιο, νέες επενδύσεις και τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης στη χώρα αυτή.

- (22) Εν ολίγοις, οι βελγικές οντότητες ενός ομίλου που έχουν λάβει προέγκριση βάσει του εν λόγω καθεστώτος μπορούν να προβαίνουν κάθε έτος βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 σε προορατική προς τα κάτω προσαρμογή της φορολογητέας βάσης τους για τον εταιρικό φόρο, αφαιρώντας τα εικαζόμενα «πλεονάζοντα κέρδη» από το κέρδος που πράγματι κατέγραψαν. Οι βελγικές αρχές εκτιμούν ότι τα πλεονάζοντα κέρδη δεν θα πρέπει να καταλογίζονται στη βελγική οντότητα ενός ομίλου και θα πρέπει, επομένως, να εξαιρούνται από τη φορολογητέα βάση τους στο Βέλγιο, σύμφωνα με το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92. Ως εκ τούτου, μια βελγική οντότητα ομίλου που επωφελείται από απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών φορολογείται επί ενός ποσού που αντιστοιχεί στη διαφορά ανάμεσα στο κέρδος που έχει πράγματι σημειώσει και στα «πλεονάζοντα κέρδη».

2.2. Το ισχύον νομοθετικό και ρυθμιστικό πλαίσιο

2.2.1. Η φορολογία εισοδήματος βάσει του συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο

- (23) Ο ΚΦΕ 92 θεσπίζει τους κανόνες φορολογίας εισοδήματος που εφαρμόζει το Βέλγιο. Το άρθρο 1 ορίζει τέσσερις κατηγορίες φόρων εισοδήματος που καλύπτουν τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (Τίτλος II: άρθρα 3 έως 178), των ημεδαπών εταιρειών (Τίτλος III: άρθρα 179 έως 219), των άλλων νομικών προσώπων (Τίτλος IV: άρθρα 220 έως 226) και των αλλοδαπών φορολογουμένων — φυσικών προσώπων, επιχειρήσεων και άλλων νομικών προσώπων (Τίτλος V: άρθρα 227 έως 248/3).
- (24) Το άρθρο 183 του ΚΦΕ 92 ορίζει ότι τα εισοδήματα που υπόκεινται στον φόρο βάσει του τίτλου III (ημεδαπές εταιρείες) είναι του ίδιου τύπου με εκείνα που υπόκεινται στον φόρο βάσει του τίτλου II (νομικά πρόσωπα) και ότι η φορολογητέα βάση καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που εφαρμόζονται στα κέρδη. Το άρθρο 24 του ΚΦΕ 92 ορίζει ότι τα φορολογητέα εισοδήματα των βιομηχανικών, εμπορικών και γεωργικών επιχειρήσεων περιλαμβάνουν όλα τα εισοδήματα που προκύπτουν από επιχειρηματικές δραστηριότητες, όπως τα κέρδη που προέρχονται από «όλες τις πράξεις τις οποίες χειρίζονται οι εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών ή με τη διαμεσολάβησή τους» και «κάθε αύξηση της αξίας των στοιχείων ενεργητικού [...] και κάθε μείωση της αξίας των στοιχείων παθητικού [...], όταν τα εν λόγω κέρδη ή οι ζημιές πραγματοποιήθηκαν ή αποτυπώθηκαν στη λογιστική ή τους ετήσιους λογαριασμούς».
- (25) Το άρθρο 185 παράγραφος 1 του ΚΦΕ 92 ορίζει ότι οι εταιρείες φορολογούνται επί του συνολικού ποσού των κερδών πριν από τη διανομή. Σε συνδυασμό με τα άρθρα 1, 24 και 183 του ΚΦΕ 92, η διάταξη αυτή σημαίνει ότι το φορολογητέο κέρδος βάσει της βελγικής φορολογικής νομοθεσίας πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον, ως σημείο εκκίνησης και ανεξάρτητα από πιθανές μεταγενέστερες προσαρμογές προς τα πάνω ή προς τα κάτω, το συνολικό ποσό των κερδών που εγγράφεται στους λογαριασμούς του φορολογούμενου.
- (26) Πράγματι, η φορολογητέα βάση δυνάμει του βελγικού φόρου εισοδήματος καθορίζεται με βάση το κέρδος που εγγράφεται πράγματι στους λογαριασμούς του φορολογούμενου ως σημείο εκκίνησης. Ορισμένες προς τα άνω προσαρμογές (όπως τα μη εκπίπτοντα έξοδα) ή προς τα κάτω (όπως η μερική απαλλαγή ορισμένων διανεμόμενων μερισμάτων, η έκπτωση μεταφερόμενων ζημιών, φορολογικά κίνητρα) μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο στάδιο για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης. Όσον αφορά καθεμία από τις πράξεις αυτές, οι φορολογούμενοι πρέπει να υποβάλλουν στοιχεία στις φορολογικές αρχές με τη φορολογική δήλωση (έντυπο 275.1) και να είναι σε θέση να παρέχουν τα παραστατικά που δικαιολογούν τέτοιες διορθώσεις.
- (27) Εφόσον το βελγικό φορολογικό δίκαιο προβλέπει τη μόνιμη απαλλαγή μέρους των κερδών που όντως έχουν εγγραφεί στους λογαριασμούς του φορολογούμενου ως αποθεματικό, μπορεί να γίνει προσαρμογή κατά την πρώτη πράξη του υπολογισμού της φορολογητέας βάσης μέσω μιας «προσαύξησης της αρχικής κατάστασης των αποθεματικών».
- (28) Επομένως, ενώ η φορολογητέα βάση δεν αντιστοιχεί κατ' ανάγκη πάντοτε στο καθαρό κέρδος που εγγράφεται πράγματι στους ετήσιους λογαριασμούς του φορολογούμενου, λαμβανομένων υπόψη των προσαρμογών που έγιναν σε αυτή τη βάση για φορολογικούς σκοπούς, ο προσδιορισμός της βάσης πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να βασίζεται στα πραγματικά στοιχεία που εγγράφονται στους λογαριασμούς ως σημείο εκκίνησης. Ο καθορισμός της φορολογητέας βάσης αρχίζει,

για παράδειγμα, με τον υπολογισμό της καθαρής αύξησης ή της μείωσης των φορολογητέων αποθεματικών (κέρδη/ζημίες της χρήσης, μεταφερθέντα κέρδη/ζημίες, άλλα κέρδη προς σχηματισμό αποθεματικού) κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους. Εφόσον δικαιολογείται από την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας ή ύστερα από φορολογικό έλεγχο, τα στοιχεία που καταγράφονται στους λογαριασμούς του φορολογούμενου ή εκείνων που αναφέρονται στη φορολογική δήλωση μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο προσαρμογών ή διορθώσεων.

2.2.2. Ο νόμος της 21ης Ιουνίου 2004 που τροποποιεί τον ΚΦΕ 92

- (29) Με τον νόμο της 21ης Ιουνίου 2004 ⁽¹³⁾, το Βέλγιο θέσπισε νέες φορολογικές διατάξεις για τις διασυνοριακές συναλλαγές νοτοτήτων συνδεδεμένων εντός πολυεθνικού ομίλου. Ειδικότερα, προστέθηκε μια δεύτερη παράγραφος στο άρθρο 185 του ΚΦΕ 92, με σκοπό να μεταφερθεί στο βελγικό φορολογικό δίκαιο η διεθνώς αποδεκτή «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης ⁽¹⁴⁾. Το άρθρο 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 ορίζει τα ακόλουθα:

«[...], για δύο εταιρείες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο συνδεδεμένων εταιρειών και όσον αφορά τις αμοιβαίες διασυνοριακές σχέσεις τους:

- α) όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο εταιρειών, οι οποίες συνδέονται με όρους που συμφωνούνται ή επιβάλλονται και είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών, τα κέρδη που θα είχε δημιουργήσει, χωρίς τους όρους αυτούς, μία από τις εταιρείες αυτές, αλλά τελικά δεν δημιουργήθηκαν εξαιτίας αυτών των όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της εταιρείας.
- β) όταν στα κέρδη μιας εταιρείας περιλαμβάνονται κέρδη τα οποία περιλαμβάνονται επίσης στα κέρδη μιας άλλης εταιρείας και αυτά τα περιλαμβανόμενα κέρδη είναι κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από την άλλη εταιρεία, εάν οι όροι που συμφωνήθηκαν μεταξύ των δύο εταιρειών ήταν εκείνοι που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών, τα κέρδη της πρώτης εταιρείας αναπροσαρμόζονται καταλλήλως.

Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται με προαπόφαση, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της σύμβασης σχετικά την κατάργηση της διπλής φορολογίας».

- (30) Μολονότι είναι διατυπωμένο διαφορετικά, το άρθρο 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 είναι παρόμοιο με το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και το κεφάλαιο, το οποίο αποτελεί τη νομική βάση για τις προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις περισσότερες συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ δύο δικαιοδοσιών, ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων που δημιουργεί ένας μόνιμος κάτοικος μιας εκ των δύο δικαιοδοσιών («σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας»).
- (31) Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92, η προς τα άνω προσαρμογή που αναφέρεται στο στοιχείο α) και η προς τα κάτω προσαρμογή που αναφέρεται στο στοιχείο β), υπόκεινται σε διαδικασία υποχρεωτικής προέγκρισης για την οποία απαιτείται προαπόφαση. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η προσαρμογή είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής της σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων εταιρειών (η «σύμβαση διατησίας της ΕΕ») ⁽¹⁵⁾ ή μιας σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελούν τις μόνες εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτό.
- (32) Ο νόμος της 21ης Ιουνίου 2004 εισήγαγε επίσης μια τροποποίηση του άρθρου 235 παράγραφος 2° του ΚΦΕ 92, ώστε οι κανόνες στον τομέα του καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης που θεσπίστηκαν από το άρθρο 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 να εφαρμόζονται και στις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιρειών στο Βέλγιο.

⁽¹³⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Νόμος της 21ης Ιουνίου 2004 περί τροποποίησης του ΚΦΕ του 1992 και του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002 σχετικά με την τροποποίηση του καθεστώτος του φόρου εισοδήματος εταιρειών και την καθιέρωση συστήματος προαποφάσεων σε θέματα φορολογίας), που δημοσιεύθηκε στον *Moniteur belge* (Εφημερίδα της κυβέρνησης) της 9ης Ιουλίου 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278 Ο εν λόγω νόμος άρχισε να ισχύει στις 19 Ιουλίου 2004.

⁽¹⁴⁾ Βλέπε τμήμα 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ EE L 225 της 20.8.1990, σ. 10.

2.2.3. Η αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004 και οι κατευθύνσεις που περιέχονται σε αυτήν

2.2.3.1. Η αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004

- (33) Η αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004 («αιτιολογική έκθεση») παρέχει οδηγίες όσον αφορά τον στόχο και την εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 ⁽¹⁶⁾. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, το άρθρο 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 «βασίζεται στο κείμενο του άρθρου 9 της σύμβασης-πρωτότυπου του ΟΟΣΑ σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος και περιουσίας» ⁽¹⁷⁾. Η αιτιολογική έκθεση διευκρινίζει επίσης ότι «η προτεινόμενη διάταξη επιτρέπει στη βελγική νομοθεσία να εναρμονιστεί με το διεθνώς αποδεκτό πρότυπο» ⁽¹⁸⁾. Υπογραμμίζει τον ισχυρότατο δεσμό μεταξύ του λογιστικού δικαίου και του φορολογικού δικαίου, γεγονός που σημαίνει ότι μια παρέκκλιση από το λογιστικό δίκαιο για φορολογικούς σκοπούς απαιτεί ρητή νομική βάση. Συνεπώς, κρίθηκε αναγκαία η κωδικοποίηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στον βελγικό κώδικα φορολογίας εισοδήματος, ώστε να είναι δυνατές οι αναπροσαρμογές των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που απαιτούνται σύμφωνα με τα πρότυπα που έχουν συμφωνηθεί σε διεθνές επίπεδο, αλλά αποκλίνουν από το λογιστικό δίκαιο.
- (34) Όσον αφορά την προς τα κάτω προσαρμογή που προβλέπεται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, η αιτιολογική έκθεση εξηγεί ότι σκοπός της διάταξης αυτής είναι «η αποφυγή ή η εξάλειψη (ενδεχόμενης) διπλής φορολογίας». Διευκρινίζει επίσης ότι η προσαρμογή αυτή πραγματοποιείται μόνον εφόσον η υπηρεσία προαποφάσεων κρίνει δικαιολογημένη την αρχική προσαρμογή καταρχήν και ως προς το ύψος της.
- (35) Η αιτιολογική έκθεση περιέχει επίσης κατευθύνσεις σχετικά με το τι θα πρέπει να θεωρείται πολυεθνικός όμιλος συνδεδεμένων εταιρειών, καθώς και με την αποστολή της υπηρεσίας προαποφάσεων. Εξηγείται ιδίως ότι η υπηρεσία προαποφάσεων θα πρέπει να αποφανθεί ως προς τη χρησιμοποιούμενη μεθοδολογία, τα καθήκοντα και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται, καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης.

2.2.3.2. Η διοικητική εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006.

- (36) Στις 4 Ιουλίου 2006, δημοσιεύθηκε διοικητική εγκύκλιος που περιέχει οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 (η «εγκύκλιος») τόσο για τις προς τα άνω προσαρμογές όσο και για τις προς τα κάτω προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης ⁽¹⁹⁾. Η εγκύκλιος επιβεβαιώνει τους ορισμούς που ορίζονται στην αιτιολογική έκθεση για τις οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο και τις διασυνοριακές συναλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92. Περιγράφει επίσης τον ρόλο, τις αρμοδιότητες και τις εξουσίες της υπηρεσίας προαποφάσεων.
- (37) Η εγκύκλιος κάνει αναφορά στην υποχρεωτική παρέμβαση της υπηρεσίας προαποφάσεων για τις αρνητικές προσαρμογές και στην αυτονομία που διαθέτει η εν λόγω υπηρεσία να καθορίζει τους όρους για κάθε περίπτωση· αυτό θα συμβάλει στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας, στη μεγαλύτερη βεβαιότητα των φορολογουμένων και στη βελτίωση του επενδυτικού κλίματος στο Βέλγιο.
- (38) Η εγκύκλιος επιβεβαιώνει ότι, για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης, γίνεται η κατάλληλη προς τα κάτω προσαρμογή του κέρδους δυνάμει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 με τη μορφή «αύξησης της αρχικής κατάστασης των αποδεματικών» στη φορολογική δήλωση της εταιρείας (έντυπο 275.1) ⁽²⁰⁾. Όσον αφορά τον όρο «κατάλληλη» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 σε σχέση με την προς τα κάτω προσαρμογή, η εγκύκλιος αναφέρει ότι δεν θα υπάρξει αντίστοιχη προς τα κάτω προσαρμογή ⁽²¹⁾ όταν η αρχική προς τα άνω προσαρμογή που πραγματοποιείται από άλλη δικαιοδοσία είναι υπερβολική. Επίσης περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να καταγράφονται οι προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης στους φορολογικούς λογαριασμούς της οικείας βελγικής εταιρείας. Τέλος, η εγκύκλιος υπενθυμίζει ότι το άρθρο 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92 εφαρμόζεται από τις 19 Ιουλίου 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001· Βουλή των Αντιπροσώπων του Βελγίου, 30 Απριλίου 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Κατ' άρθρο εξέταση, άρθρο 2: «Η έννοια της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού εισήχθη στη φορολογική νομοθεσία με την προσθήκη μιας δεύτερης παραγράφου στο άρθρο 185 του ΚΦΕ 92. Βασίζεται στο κείμενο του άρθρου 9 της σύμβασης-πρωτότυπου του ΟΟΣΑ σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου».

⁽¹⁸⁾ Ομοίως: «Η προτεινόμενη διάταξη επιτρέπει στη βελγική νομοθεσία να εναρμονιστεί με το διεθνώς αποδεκτό πρότυπο».

⁽¹⁹⁾ Εγκύκλιος αριθ. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) της 4ης Ιουλίου 2007.

⁽²⁰⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 27.

⁽²¹⁾ Το γλωσσάρι των αρχών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση ορίζει την αντίστοιχη προσαρμογή ως εξής: «Προσαρμογή του φόρου τον οποίο οφείλει η συνδεδεμένη επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη σε άλλη χώρα, η οποία πραγματοποιείται από τη φορολογική διοίκηση αυτής της χώρας για να ληφθεί υπόψη μια αρχική προσαρμογή που πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική διοίκηση της πρώτης χώρας με σκοπό να υπάρξει μια συνεπής κατανομή των κερδών μεταξύ των δύο χωρών».

2.2.3.3. Απαντήσεις του υπουργού οικονομικών σε κοινοβουλευτικές ερωτήσεις σχετικά με την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών

- (39) Απαντώντας σε κοινοβουλευτική ερώτηση που υποβλήθηκε το 2005 ⁽²²⁾, ο τότε υπουργός οικονομικών επιβεβαίωσε ότι το κέρδος που δημιουργεί πράγματι μια βελγική οντότητα ενός ομίλου το οποίο υπερβαίνει το κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού δεν έπρεπε να φορολογείται στο Βέλγιο και ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές δεν μπορούσαν να καθορίσουν ποιες είναι οι άλλες αλλοδαπές οντότητες ενός ομίλου που πρέπει να προσθέσουν τα εν λόγω πλεονάζοντα κέρδη στη φορολογητέα βάση τους.
- (40) Κοινοβουλευτική ερώτηση του 2007 σχετικά με τις προαποφάσεις και τη διεθνή φοροδιαφυγή ⁽²³⁾ αναφέρεται στη σχέση μεταξύ του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχεία α) και β) του ΚΦΕ 92, αφενός, και του άρθρου 9 παράγραφοι 1 και 2 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και το κεφάλαιο, αφετέρου. Ο βουλευτής που υπέβαλε το ερώτημα διατύπωσε την παρατήρηση ότι οι περισσότερες συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που είχε συνάψει το Βέλγιο περιείχαν μόνο μία διάταξη σχετικά με τις προς τα άνω προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στις συμβάσεις που περιέχουν διάταξη σχετικά με τις προς τα κάτω προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης, η προς τα κάτω προσαρμογή εκ μέρους των βελγικών αρχών αποτελεί πάντοτε αντίδραση σε προς τα άνω προσαρμογή που πραγματοποιεί το άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Ο βουλευτής παρατήρησε επίσης ότι ελάχιστοι φορολογούμενοι υπέβαλλαν αίτηση για την έκδοση προαπόφασης για προς τα άνω προσαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης, μολονότι, από νομική άποψη, η υποχρέωση αυτή ισχύει επίσης γι' αυτό το είδος της προσαρμογής. Τέλος, ο βουλευτής ρώτησε αν το Βέλγιο θα προέβαιε σε μονομερή προς τα κάτω προσαρμογή, υπό την προϋπόθεση ότι η οικεία ξένη χώρα θα εναρμόνιζε την αρχική προσαρμογή της ή θα ενημερωνόταν για τη βελγική προς τα κάτω προσαρμογή.
- (41) Ο τότε υπουργός οικονομικών είχε απαντήσει ότι, μέχρι εκείνη τη χρονική στιγμή, είχαν ληφθεί μόνον αιτήσεις για προς τα κάτω προσαρμογή. Επιπλέον, ο υπουργός τόνισε ότι το Βέλγιο δεν είναι αρμόδιο να προσδιορίσει σε ποια χώρα πρέπει να καταλογιστούν τα πλεονάζοντα κέρδη και, επομένως, ήταν αδύνατο να προσδιοριστεί η χώρα με την οποία έπρεπε να γίνει ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με μια βελγική προς τα κάτω προσαρμογή.
- (42) Τον Ιανουάριο του 2015, μετά τις αποκαλύψεις στον Τύπο σχετικά με την υπόθεση «LuxLeaks», υποβλήθηκαν εκ νέου στον υπουργό οικονομικών διάφορες κοινοβουλευτικές ερωτήσεις όσον αφορά την ανταλλαγή ή μη πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων, την προβολή του καθεστώτος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών με το σύνθημα «Only in Belgium» και τις δυνατότητες που παρέχονται στις πολυεθνικές εταιρείες να μειώσουν το οφειλόμενο ποσό του φόρου εταιρειών χάρη στις προαποφάσεις ⁽²⁴⁾. Ο υπουργός οικονομικών υπενθύμισε ότι, με τις προαποφάσεις που αφορούν την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, η υπηρεσία προαποφάσεων περιοριζόταν στο να εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και επιβεβαίωσε την απάντηση του υπουργού οικονομικών το 2007 σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών.

2.2.4. Ο νόμος της 24ης Δεκεμβρίου 2002 για την καθιέρωση συστήματος φορολογικών προαποφάσεων

- (43) Ο νόμος της 24ης Δεκεμβρίου 2002 επιτρέπει στον υπουργό οικονομικών να εκδίδει προαπόφαση σχετικά με κάθε αίτημα για την εφαρμογή διατάξεων του φορολογικού δικαίου ⁽²⁵⁾.
- (44) Το άρθρο 20 του εν λόγω νόμου ορίζει τι είναι η προαπόφαση και καθιερώνει την αρχή ότι μια τέτοια απόφαση δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού του οφειλόμενου φόρου ή την απαλλαγή του υπόχρεου από αυτόν.

«Ως προαπόφαση νοείται η νομική πράξη με την οποία η ομοσπονδιακή δημόσια υπηρεσία οικονομικών προσδιορίζει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με ποιο τρόπο θα εφαρμοστεί ο νόμος σε μια συγκεκριμένη κατάσταση ή πράξη, η οποία δεν έχει ακόμα παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο.

Η προαπόφαση δεν μπορεί να επιφέρει φοροαπαλλαγή ή μείωση του φόρου».

- (45) Το άρθρο 22 του νόμου ορίζει τις περιστάσεις υπό τις οποίες δεν επιτρέπεται η χορήγηση προαπόφασης, π.χ. όταν η αίτηση αφορά καταστάσεις ή πράξεις πανομοιότυπες με εκείνες που έχουν ήδη παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο. Το άρθρο 23 του νόμου ορίζει την αρχή σύμφωνα με την οποία οι προαποφάσεις δεσμεύουν τις φορολογικές αρχές για το μέλλον, καθώς και τις περιστάσεις υπό τις οποίες μια προαπόφαση δεν δεσμεύει τη φορολογική διοίκηση. Αυτό συμβαίνει όταν αποδεικνύεται ότι η προαπόφαση δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των Συνθηκών, του δικαίου της Ένωσης ή του εθνικού δικαίου.

⁽²²⁾ Πρακτικά της συνεδρίασης της Επιτροπής Οικονομικών και Προϋπολογισμού της 13ης Απριλίου 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Πρακτικά της συνεδρίασης της Επιτροπής Οικονομικών και Προϋπολογισμού της 11ης Απριλίου 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁴⁾ Πρακτικά της συνεδρίασης της Επιτροπής Οικονομικών και Προϋπολογισμού της 6ης Ιανουαρίου 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Βλέπε υποσημείωση 11.

- (46) Ο νόμος της 21ης Ιουνίου 2004 τροποποίησε τον νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 2002 με τη θέσπιση συστήματος προαποφάσεων σε φορολογικά θέματα που συνεπάγεται η δημιουργία ενός αυτόνομου οργανισμού στο πλαίσιο της βελγικής διοίκησης που είναι αρμόδια για την έκδοση αυτών των προαποφάσεων ⁽²⁶⁾. Βάσει του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004, η υπηρεσία προαποφάσεων συστάθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 23ης Αυγούστου 2004 στο εσωτερικό του υπουργείου οικονομικών που είναι αρμόδιο για τη χορήγηση των προαποφάσεων («Service public fédéral Finances»). Η υπηρεσία προαποφάσεων δημοσιεύει ετήσια έκθεση των δραστηριοτήτων της.

2.3. Περιγραφή των οδηγιών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση

2.3.1. Υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση

- (47) Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης («ΟΟΣΑ») παρέχει στις χώρες μέλη του οδηγίες σε θέματα φορολογίας. Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση περιέχονται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση που απευθύνονται σε πολυεθνικές εταιρείες και σε φορολογικές διοικήσεις («κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση») ⁽²⁷⁾, που αποτελούν μη δεσμευτικά νομικά κείμενα.
- (48) Λόγω του μη δεσμευτικού χαρακτήρα του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, οι φορολογικές διοικήσεις των χωρών μελών του ΟΟΣΑ απλώς ενθαρρύνονται να τις εφαρμόζουν. Κατά κανόνα, ωστόσο, και τα δύο αυτά κείμενα θα αποτελούν σημείο αναφοράς και ασκούν σαφή επιρροή στις φορολογικές πρακτικές των χωρών μελών του ΟΟΣΑ (ακόμη και σε χώρες μη μέλη). Επιπλέον, σε πολλές χώρες μέλη του ΟΟΣΑ, τα μέσα αυτά έχουν αποκτήσει ισχύ νόμου ή χρησιμεύουν ως σημεία αναφοράς για την ερμηνεία των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας ⁽²⁸⁾. Η Επιτροπή παραπέμπει στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση στην παρούσα απόφαση, διότι τα μέσα αυτά είναι το αποτέλεσμα συζητήσεων εμπειρογνομόνων στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ και παρέχουν διευκρινίσεις σχετικά με τις τεχνικές για την αντιμετώπιση κοινών προκλήσεων.
- (49) Το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και τα σχετικά σχόλια παρέχουν καθοδήγηση για την ερμηνεία των συμφωνιών περί διπλής φορολογίας. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση παρέχουν στις φορολογικές διοικήσεις και πολυεθνικές εταιρείες οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης ⁽²⁹⁾. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών είναι οι τιμές που χρεώνονται για τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων. Οι δεσμοί που ενώνουν τα μέλη ενός πολυεθνικού ομίλου μπορεί να τους επιτρέπουν να καθορίζουν ειδικούς όρους στο πλαίσιο των σχέσεών τους εντός του ομίλου, οι οποίοι επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση (και, κατά συνέπεια, τα φορολογητέα έσοδα) και διαφέρουν από τους όρους που θα ίσχυαν, εάν τα μέλη του ομίλου ενεργούσαν ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις ⁽³⁰⁾. Αυτό μπορεί να επιτρέπει τη μεταφορά των κερδών από μια φορολογική δικαιοδοσία σε άλλη και να αποτελεί κίνητρο καταλογισμού όσο το δυνατό λιγότερων κερδών στις χώρες στις οποίες υπόκεινται σε υψηλότερη φορολόγηση. Για την αποφυγή τέτοιων καταστάσεων, οι φορολογικές διοικήσεις θα έπρεπε να αποδέχονται μόνο τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου οι οποίες αμείβουν τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως και οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό παρόμοιες συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού ⁽³¹⁾. Αυτή η αρχή είναι γνωστή ως «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού».
- (50) Η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού βασίζεται, συνεπώς, σε σύγκριση των όρων μιας ελεγχόμενης συναλλαγής (στο εσωτερικό του ομίλου) με τους όρους παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών που λειτουργούν σε ανάλογες συνθήκες, έτσι ώστε καμία από τις ενδεχόμενες διαφορές μεταξύ των συγκρινόμενων καταστάσεων να μην μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τους εξεταζόμενους όρους (π.χ. την τιμή ή το περιθώριο), ή να μπορούν να γίνουν αιτιολογικά αξιόπιστες διορθώσεις για να εξουδετερωθεί η επίπτωση τέτοιων διαφορών.

⁽²⁶⁾ Βλέπε υποσημείωση 13.

⁽²⁷⁾ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE (Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση που απευθύνονται σε πολυεθνικές εταιρείες και φορολογικές αρχές), ΟΟΣΑ, Ιούλιος 2010. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση εκδόθηκαν στην αρχική τους μορφή στις 27 Ιουνίου 1995 από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ. Οι κατευθυντήριες γραμμές του 1995 επικαιροποιήθηκαν ουσιαστικά τον Ιούλιο του 2010. Στην παρούσα απόφαση, κάθε αναφορά στις ισχύουσες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση νοείται ως παραπομπή στις κατευθυντήριες γραμμές του 2010.

⁽²⁸⁾ Στο Βέλγιο, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού θεσπίστηκε από τον νόμο για τη φορολογία εταιρειών, με την προσθήκη του άρθρου 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92.

⁽²⁹⁾ Οι φορολογικές διοικήσεις των χωρών μελών του ΟΟΣΑ ενθαρρύνονται να ακολουθούν τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Κατά κανόνα, ωστόσο, οι ισχύουσες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελούν σημείο αναφοράς και ασκούν σαφή επιρροή στις φορολογικές πρακτικές των χωρών μελών του ΟΟΣΑ (ακόμη και χωρών μη μελών του).

⁽³⁰⁾ Βλέπε παράγραφο 6 του προοιμίου των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση.

⁽³¹⁾ Οι φορολογικές διοικήσεις και οι νομοθέτες έχουν επίγνωση αυτού του προβλήματος και η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει κατά κανόνα στις φορολογικές διοικήσεις να διορθώνουν τις φορολογικές δηλώσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που δεν εφαρμόζουν σωστά τους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης για να μειώσουν το φορολογητέο εισόδημά τους, με την υποκατάσταση τιμών που αντιστοιχούν σε μια αξιόπιστη κατά προσέγγιση εκτίμηση των τιμών που εγκρίνονται από ανεξάρτητες εταιρείες που συναλλάσσονται σε παρόμοιες συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

- (51) Τόσο το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης όσο και οι αρχές του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση βασίζονται στην αρχή την οποία αποδέχονται οι χώρες μέλη του ΟΟΣΑ και, γενικότερα, βάσει της οποίας οι διάφορες νομικές οντότητες που συναποτελούν ένα πολυεθνικό όμιλο εταιρειών αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστές οντότητες για τους σκοπούς της φορολογίας των εταιρειών («μέθοδος της χωριστής οντότητας»). Από τη μέθοδο αυτή προκύπτει ότι κάθε μεμονωμένη οντότητα ενός πολυεθνικού ομίλου φορολογείται επί των δικών της εσόδων ⁽³²⁾. Η μέθοδος της χωριστής οντότητας επελέγη ως αρχή διεθνούς φορολογίας από τις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ, με σκοπό να εξασφαλίζεται η σωστή φορολογητέα βάση σε κάθε χώρα και να αποφεύγεται η διπλή φορολογία, έτσι ώστε να αποφεύγονται οι συγκρούσεις μεταξύ φορολογικών διοικήσεων και να προωθούνται οι διεθνείς συναλλαγές και επενδύσεις.
- (52) Η παράγραφος 1.10 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση κάνει ρητή αναφορά στις οικονομίες κλίμακας και στα οφέλη από την καθετοποίηση (συνέργειες) όσον αφορά τη μέθοδο της χωριστής οντότητας, στην οποία βασίζεται η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού:

«Ορισμένοι θεωρούν ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει εγγενείς αδυναμίες κατά τον βαθμό που η μέθοδος της χωριστής οντότητας στην οποία αυτή βασίζεται δεν λαμβάνει πάντοτε υπόψη τις οικονομίες κλίμακας και τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ των διαφόρων δραστηριοτήτων που προκύπτουν από την κάθετη οργάνωση των επιχειρήσεων. Ωστόσο, δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια γενικής αποδοχής για την κατανομή των οικονομικών κλίμακας ή των οφελών της καθετοποίησης στις διάφορες συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

2.3.2. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού

- (53) Η ισχύουσα αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ορίζεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και αποτελεί τη βάση των συμβάσεων διπλής φορολογίας μεταξύ των χωρών μελών του ΟΟΣΑ, στις οποίες ανήκει και το Βέλγιο, και, ολοένα και περισσότερο, και χωρών μη μελών. Εφόσον η ευελιξία που προβλέπεται στη συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης ενδέχεται να οδηγήσει σε μεταφορά της φορολογικής βάσης από μια δικαιοδοσία σε άλλη, η ύπαρξη της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού που ισχύει στις συμβάσεις περί διπλής φορολογίας εξυπηρετεί τον επιδιωκόμενο στόχο των εν λόγω συμβάσεων, δηλαδή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής.
- (54) Το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να γίνονται στην πράξη οι προσαρμογές της φορολογητέας βάσης σε σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση και διευκρινίζει πότε πρέπει να πραγματοποιούνται οι εν λόγω προσαρμογές.

— Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 9 ορίζει ότι ένα συμβαλλόμενο κράτος μπορεί να αυξήσει τη φορολογητέα βάση ενός υπόχρεου που κατοικεί στο έδαφός του, όταν κρίνει ότι οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που εφαρμόζει έχουν οδηγήσει σε μια υπερβολικά χαμηλή φορολογητέα βάση και επιτρέπει στο εν λόγω κράτος να φορολογήσει αναλόγως. Αυτό αποκαλείται «αρχική προσαρμογή», μέσω της οποίας η φορολογική διοίκηση αυξάνει τα φορολογητέα κέρδη που δηλώνονται από έναν υπόχρεο ⁽³³⁾.

— Ο σκοπός του άρθρου 9 δεύτερη παράγραφος είναι να διασφαλίσει ότι τα κέρδη που φορολογούνται από το συμβαλλόμενο κράτος που πραγματοποιεί την αρχική προσαρμογή σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 9 δεν φορολογούνται και στο επίπεδο μιας συνδεδεμένης επιχείρησης με έδρα σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος ⁽³⁴⁾. Για τον σκοπό αυτό, καλεί αυτό το άλλο συμβαλλόμενο κράτος είτε να μειώσει τη φορολογητέα βάση της συνδεδεμένης επιχείρησης κατά το ποσό των προσαρμοσμένων κερδών που φορολογήθηκαν από το πρώτο συμβαλλόμενο κράτος μετά την αρχική προσαρμογή, είτε να προβλέψει την επιστροφή των ήδη εισπραχθέντων φόρων. Η προσαρμογή αυτή που πραγματοποιείται από το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεν είναι, ωστόσο, αυτόματη. Εάν θεωρεί ότι η αρχική προσαρμογή δεν δικαιολογείται, είτε ως ζήτημα αρχής είτε λόγω του ύψους της, μπορεί να μην προβεί σε μια τέτοια προσαρμογή, και συνήθως έτσι ενεργεί ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Βλέπε παράγραφο 1.15 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση.

⁽³³⁾ Το άρθρο 9 παράγραφος 1 ορίζει ότι: «Όταν [...] στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο [συνδεδεμένων] επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται με όρους που συμφωνούνται ή επιβάλλονται και είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη που θα είχε δημιουργήσει, χωρίς τους όρους αυτούς, μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά τελικά δεν δημιουργήθηκαν εξαιτίας αυτών των όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα».

⁽³⁴⁾ Το άρθρο 9 παράγραφος 2 ορίζει ότι: «Όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος συμπεριλαμβάνει στα κέρδη μιας επιχείρησης αυτού του κράτους και, κατά συνέπεια, φορολογεί τα κέρδη επί των οποίων η επιχείρηση του άλλου συμβαλλόμενου κράτους φορολογήθηκε σε αυτό το άλλο κράτος, και τα κέρδη που συνυπολογίζονται είναι κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση του πρώτου κράτους, εάν οι συμφωνηθέντες μεταξύ των δύο επιχειρήσεων όροι ήταν εκείνοι που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, το άλλο κράτος προβαίνει σε κατάλληλη προσαρμογή του ποσού του φόρου που εισπράχθηκε επί των κερδών αυτών. Για τον καθορισμό αυτής της προσαρμογής, λαμβάνονται υπόψη οι άλλες διατάξεις της παρούσας σύμβασης και, εάν είναι απαραίτητο, διεξάγεται διαβούλευση των αρμόδιων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών».

⁽³⁵⁾ Σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών σχετικά με το ποσό και τη φύση της κατάλληλης προσαρμογής, πρέπει να εφαρμοστεί η διαδικασία φιλικού διακανονισμού που προβλέπει το άρθρο 25 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, ακόμη και ελλείψει διατάξεων όπως το άρθρο 9 παράγραφος 2. Οι εμπλεκόμενες αρμόδιες αρχές υποχρεούνται μόνο να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια, αλλά όχι και να επιτυγχάνουν αποτέλεσμα, οπότε το πρόβλημα της διπλής φορολογίας δεν μπορεί να επιλυθεί, εάν τα συμβαλλόμενα κράτη δεν έχουν συνάψει ρήτρα διαιτησίας στη φορολογική σύμβαση.

Η προς τα κάτω προσαρμογή την οποία πραγματοποιεί το άλλο συμβαλλόμενο κράτος βάσει του άρθρου 9 παράγραφος 2 αναφέρεται ως «αντίστοιχη προσαρμογή» και, όταν πραγματοποιείται, εμποδίζει πράγματι τη διπλή φορολόγηση των κερδών.

- (55) Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση προβλέπουν πέντε μεθόδους για μια κατά προσέγγιση εκτίμηση των τιμών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και την κατανομή των κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου: i) τη μέθοδο της συγκρίσιμης τιμής στην ελεύθερη αγορά· ii) τη μέθοδο του προσαυξημένου κόστους· iii) τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης· iv) την MTMN, και v) τη συναλλακτική μέθοδο επιμερισμού των κερδών. Οι ισχύουσες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση κάνουν διάκριση μεταξύ των παραδοσιακών μεθόδων που βασίζονται στις συναλλαγές (οι τρεις πρώτες μέθοδοι) και τις μεθόδους συναλλαγής που βασίζονται στα κέρδη (οι δύο τελευταίες μέθοδοι). Οι πολυεθνικές εταιρείες έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μεθόδους καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που δεν περιγράφονται στις εν λόγω αρχές, υπό τον όρο ότι οι μέθοδοι αυτές οδηγούν σε τιμές μεταβίβασης σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού ⁽³⁶⁾.
- (56) Η MTMN είναι μία από τις «έμμεσες μεθόδους» για τον κατά προσέγγιση καθορισμό των τιμών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού στις συναλλαγές και την κατανομή των κερδών μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου. Παρέχει μια κατά προσέγγιση εκτίμηση των κερδών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για μια σειρά ελεγχόμενων συναλλαγών ή για το σύνολο μιας δραστηριότητας, αντί για μια συγκεκριμένη συναλλαγή.
- (57) Όταν εφαρμόζεται η MTMN, είναι αναγκαίο να επιλέγεται ο συμβαλλόμενος της ελεγχόμενης συναλλαγής ή σειράς ελεγχόμενων συναλλαγών για τον οποίο ένας δείκτης καθαρού κέρδους ⁽³⁷⁾ επιλέγεται και δοκιμάζεται. Η επιλογή αυτή πρέπει να είναι συμβατή με τη διενεργούμενη λειτουργική ανάλυση. Κατά γενικό κανόνα, το συμβαλλόμενο μέρος που δοκιμάζεται στο πλαίσιο μελέτης η οποία βασίζεται στην MTMN είναι εκείνο στο οποίο η μέθοδος μπορεί να εφαρμοσθεί με τον πλέον αξιόπιστο τρόπο και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πλέον αξιόπιστα συγκρίσιμα δεδομένα. Στην πράξη, αυτός ο συμβαλλόμενος είναι ο λιγότερο πολύπλοκος από τα δύο μέρη, με βάση τη λειτουργική ανάλυση, ενώ το εναπομένον κέρδος που δημιουργείται από την ελεγχόμενη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών που ελέγχθηκαν θα καταλογιστεί στο πολυπλοκότερο μέρος ⁽³⁸⁾.
- (58) Η MTMN εφαρμόζεται, συνεπώς, συχνά στις περιπτώσεις όπου ο ένας από τους δύο συμβαλλόμενους σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή ή σε σειρά συναλλαγών παρέχει το σύνολο των περιπλοκών και/ή μοναδικών συνεισφορών που συνδέονται με την ή τις συναλλαγές, ενώ ο άλλος συμβαλλόμενος ασκεί τα πλέον τρέχοντα και/ή αυτόματα καθήκοντα και δεν παρέχει καμία μοναδική συνεισφορά, όπως, για παράδειγμα, ένας διανομέας περιορισμένου κινδύνου. Αντιθέτως, η MTMN έχει ελάχιστες πιθανότητες αξιοπιστίας, εάν η συμβολή του κάθε συμβαλλόμενου είναι πολύτιμη και μοναδική. Στην περίπτωση αυτή, η συναλλακτική μέθοδος κατανομής των κερδών θεωρείται η καταλληλότερη μέθοδος για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών ⁽³⁹⁾.

2.4. Δικαιούχοι του επίμαχου καθεστώτος

- (59) Το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών εφαρμόζεται από το 2004 και σταδιακά η σημασία του αυξάνεται. Σύμφωνα με τα στοιχεία που υπέβαλε το Βέλγιο, 55 επιχειρήσεις έχουν ωφεληθεί από τότε που τέθηκε σε εφαρμογή το εν λόγω καθεστώς, σε σύνολο 66 προαποφάσεων ⁽⁴⁰⁾. Οι βελγικές αρχές ανέφεραν ότι ουδέποτε απέρριψαν αίτηση προαποφάσης που επιτρέπει την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών από τότε που τέθηκε σε εφαρμογή το επίμαχο καθεστώς ⁽⁴¹⁾. Ο αριθμός των προαποφάσεων που χορηγήθηκαν ετησίως, από τη θέσπιση του επίμαχου καθεστώτος το 2004, παρουσιάζεται στον πίνακα.

Αριθμός προαποφάσεων για την απαλλαγή πλεοναζόντων κερδών οι οποίες έχουν χορηγηθεί από το 2004

Έτος	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Αριθμός υποθέσεων	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών του Βελγίου, στις 31 Μαΐου 2014.

⁽³⁶⁾ Σύμφωνα με την παράγραφο 2.9 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση: «Αυτές οι άλλες μέθοδοι, ωστόσο, δεν πρέπει να υποκαθιστούν τις αναγνωρισμένες από τον ΟΟΣΑ μεθόδους, όταν αυτές οι μέθοδοι είναι καταλληλότερες για τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.»

⁽³⁷⁾ Το γλωσσάριο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση ορίζει έναν δείκτη καθαρού κέρδους ως τον «δείκτη καθαρού κέρδους προς μια κατάλληλη βάση (π.χ., κύκλος εργασιών, περιουσιακά στοιχεία)». Οι δείκτες καθαρού κέρδους είναι κοινώς γνωστοί ως δείκτες του επιπέδου του κέρδους.

⁽³⁸⁾ Βλέπε παράγραφο 3.18 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

⁽³⁹⁾ Βλέπε παράγραφο 2.59 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

⁽⁴⁰⁾ Επικαιροποιημένα στοιχεία έως τις 31 Μαΐου 2015.

⁽⁴¹⁾ Βλέπε την απάντηση της 18ης Μαρτίου 2014 στο πρώτο ερώτημα της δεύτερης αίτησης παροχής πληροφοριών της Επιτροπής: «Διευκρινίζουμε ότι δεν έχει εκδοθεί καμία αρνητική απόφαση».

- (60) Το Βέλγιο έχει κοινοποιήσει τα βασικά οικονομικά δεδομένα για το σύνολο των 66 προαποφάσεων για χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών (αναλυτικότερα, βλ. παραρτήματα).
- (61) Οι περιστάσεις κατά τις οποίες χορηγήθηκε η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών αποτυπώνονται στα παραδείγματα που παρατίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 62 έως 64.
- (62) Πρώτο παράδειγμα: στην αίτησή της για χορήγηση προαπόφασης, η επιχείρηση Α δήλωσε την πρόθεσή της να αυξήσει την ικανότητα παραγωγής ενός συγκεκριμένου προϊόντος στο εργοστάσιό της στο Βέλγιο, μεταφέροντας τη λειτουργία του συντονισμού (τη λειτουργία «κεντρικής επιχείρησης») μιας αλλοδαπής θυγατρικής στο Βέλγιο. Η αίτηση αναφέρει επίσης ότι η επιχείρηση Α πρόκειται να μεταφέρει πολλές θέσεις εργασίας σε ισοδύναμα πλήρους απασχόλησης («ΙΣΑ») στο Βέλγιο. Από την προαπόφαση προκύπτει ότι δεν τίθεται κανένα πρόβλημα διπλής φορολόγησης. Η απόφαση αναφέρει ότι το γεγονός ότι τα λογιστικά κέρδη στο Βέλγιο είναι υψηλότερα από τα κέρδη μιας ανεξάρτητης εταιρείας συνδέεται κυρίως με την τεχνολογία, τα πλεονεκτήματα σε θέματα αγοράς, με τους καταλόγους πελατών κ.λπ., που υπήρχαν στον όμιλο πριν από τη μεταφορά της λειτουργίας κεντρικής επιχείρησης στο Βέλγιο. Ωστόσο, στην προαπόφαση αναφέρεται ότι ο όμιλος έδωσε αυτά τα «άυλα στοιχεία ενεργητικού» δωρεάν στη διάθεση της βελγικής οντότητας του ομίλου, το οποίο σημαίνει ότι δεν υπάρχει κανένα φορολογητέο έσοδο σε άλλες εταιρείες του ομίλου και, κατά συνέπεια, κανέναν κίνδυνο διπλής φορολόγησης. Στην πραγματικότητα, η προαπόφαση (σημείο 48) υπενθυμίζει ότι «δεν εναπόκειται στις βελγικές φορολογικές αρχές να καθορίσουν τον λογαριασμό “κέρδη” αλλοδαπών εταιρειών στον οποίο εγγράφονται τα πλεονάζοντα κέρδη».
- (63) Δεύτερο παράδειγμα: στην αίτησή της για προαπόφαση, η επιχείρηση Β κοινοποιεί την πρόθεσή της να πραγματοποιήσει επενδύσεις επέκτασης στο Βέλγιο. Ισχυρίζεται ότι η νέα επένδυση είναι ευνοϊκότερη γι' αυτήν ως οντότητα που ανήκει σε όμιλο απ' ό,τι για μια ανεξάρτητη εταιρεία. Οι συνέργειες στις οποίες αναφέρεται η προαπόφαση αφορούν τα πλεονεκτήματα που απολαμβάνει στο Βέλγιο με τη μορφή χαμηλότερων επενδυτικών δαπανών λόγω του γεγονότος ότι ήδη διαθέτει εγκατάσταση στο Βέλγιο, χαμηλότερων δαπανών λειτουργίας λόγω του γεγονότος ότι τα γενικά έξοδα μπορούν να κατανέμονται σε μια μεγαλύτερη βάση παραγωγής, και της πρόσβασης σε φθηνή ενέργεια.
- (64) Τρίτο παράδειγμα: στην αίτησή της για προαπόφαση, η επιχείρηση Γ δηλώνει την πρόθεσή της να καταστήσει τη βελγική θυγατρική της κεντρική επιχείρηση μετά την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων της στην Ευρώπη. Η επιχείρηση Γ θα αυξήσει το προσωπικό της σε ΙΠΑ στο Βέλγιο. Το Βέλγιο δέχεται και σε αυτή την περίπτωση της εφαρμογή της ΜΤΜΝ, λαμβάνοντας υπόψη τα προ φόρων κέρδη που δημιουργήθηκαν από ανεξάρτητες επιχειρήσεις στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών στην ελεύθερη αγορά ως δείκτη του επιπέδου του κέρδους για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης της κεντρικής επιχείρησης. Στη βάση αυτή, η εταιρεία Γ λαμβάνει προς τα κάτω προσαρμογή ύψους περίπου 60 % των καθαρών προ φόρων κερδών της.
- (65) Αφού εξέτασε ένα δείγμα 22 προαποφάσεων, η Επιτροπή θεωρεί τα εν λόγω τρία παραδείγματα ως αντιπροσωπευτικά του συνόλου του εν λόγω καθεστώτος. Παρότι τα πραγματικά περιστατικά, τα σχετικά ποσά και οι συναλλαγές διαφέρουν από τη μια περίπτωση στην άλλη, οι συναλλαγές αφορούν όλες τις πολυεθνικές που έχουν αυξήσει τις δραστηριότητές τους στο Βέλγιο και ζήτησαν και πέτυχαν να αφαιρεθούν από τη βάση του φόρου επί των εταιρειών τα κέρδη που πράγματι δημιούργησαν στο Βέλγιο αλλά, κατά τους ισχυρισμούς, οφείλονται σε συνέργειες, οικονομίες κλίμακας ή σε άλλους παράγοντες που συνδέονται με το γεγονός ότι ανήκουν σε όμιλο. Με βάση το δείγμα, η Επιτροπή παρατήρησε ότι οι απαλλαγές των πλεοναζόντων κερδών δεν χορηγήθηκαν σε μικρές επιχειρήσεις και οι βελγικές αρχές δεν ήταν σε θέση να τεκμηριώσουν τον ισχυρισμό τους ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών μπορεί επίσης να χορηγηθεί σε οντότητες που ανήκουν σε μικρό όμιλο ή για λόγους άλλους από την εικαζόμενη ύπαρξη συνεργιών και οικονομιών κλίμακας.
- (66) Αφού κλήθηκαν να τεκμηριώσουν τη διαθεσιμότητα της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (εφεξής «ΜΜΕ»), οι βελγικές αρχές παρέδωσαν τρία παραδείγματα των μικρότερων δικαιούχων:
- την επιχείρηση Δ με συνολικό ισολογισμό ύψους [100-120] (*) εκατ. EUR και κύκλο εργασιών ύψους [60-80] εκατ. EUR και [200-250] ΙΠΑ,
 - την επιχείρηση Ε με συνολικό ισολογισμό ύψους [70-90] εκατ. EUR και [250-300] ΙΠΑ·
 - την επιχείρηση ΣΤ με συνολικό ισολογισμό ύψους [50-70] εκατ. EUR και κύκλο εργασιών ύψους [70-90] εκατ. EUR και [350-400] ΙΠΑ.

(*) Καλύπτεται από το επαγγελματικό απόρρητο.

- (67) Αφού κλήθηκαν να τεκμηριώσουν τη διαθεσιμότητα της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών για λόγους άλλους από την εικαζόμενη ύπαρξη συνεργειών και οικονομιών κλίμακας, οι βελγικές αρχές υπέβαλαν τρία παραδείγματα. Σε αυτές τις προαποφάσεις σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η υπηρεσία προαποφάσεων ενέκρινε, κατόπιν αιτήματος βελγικών επιχειρήσεων που ανήκουν σε ομίλους, μία προς τα κάτω προσαρμογή αντίστοιχη με το επίπεδο των επιχειρήσεων αυτών, βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92. Ωστόσο, σε αυτές τις τρεις περιπτώσεις, η προς τα κάτω προσαρμογή που εγκρίθηκε για τις βελγικές οντότητες έγινε μετά από μια αρχική προς τα άνω προσαρμογή, μέσω ενδοομιλικής τιμολόγησης, των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ομίλου τους στη Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τη Δανία, που πραγματοποιήθηκε αντίστοιχα από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και της Δανίας.
- (68) Η παρούσα απόφαση δεν αφορά τέτοιες αυθεντικές αντίστοιχες προσαρμογές των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών ούτε άλλες παρόμοιες προσαρμογές. Αφορά μόνο τις προαποφάσεις για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, η οποία συνιστά μονομερή και προσωρική μείωση της φορολογητέας βάσης του Βελγίου που δεν αντιστοιχεί σε κάποια αρχική προς τα άνω προσαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης που πραγματοποιήθηκε από άλλη φορολογική δικαιοδοσία και χωρίς καμία άλλη ένδειξη ότι τα μειωμένα ποσά είχαν συμπεριληφθεί στη φορολογητέα βάση στην αλλοδαπή. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, δεν απαιτείται τα απαλλασσόμενα κέρδη να έχουν φορολογηθεί, ή έστω να έχουν περιληφθεί, στη φορολογητέα βάση μιας άλλης αλλοδαπής επιχείρησης του ομίλου. Αυτό το χαρακτηριστικό διακρίνει τις προαποφάσεις απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών από άλλες προαποφάσεις σχετικές με ενδοομιλική τιμολόγηση που χορήγησε η υπηρεσία προαποφάσεων βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, οι οποίες επιτρέπουν τη μείωση των κερδών που έχουν πράγματι εγγραφεί για φορολογικούς σκοπούς, αλλά όταν η μείωση είναι επακόλουθο της πραγματικής φορολόγησης ή μιας αρχικής προς τα άνω προσαρμογής των τιμών μεταβίβασης από μια αλλοδαπή φορολογική αρχή.

3. ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

- (69) Η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας διότι θεώρησε σε ένα πρώτο στάδιο ότι το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που απαγορεύονται από το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, διότι είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά.
- (70) Καταρχάς, σύμφωνα με την προκαταρκτική άποψη της Επιτροπής, το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου ⁽⁴²⁾, που επιτρέπει σε ορισμένες βελγικές εταιρείες οι οποίες ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους να ωφελούνται, χωρίς να απαιτούνται πρόσθετα μέτρα εφαρμογής, από σημαντική μείωση του ποσού του φόρου εταιρειών που οφείλουν να καταβάλουν στο Βέλγιο. Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό παρά το γεγονός ότι η απαλλαγή χορηγείται μέσω φορολογικών προαποφάσεων.
- (71) Δεύτερον, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι το επίμαχο καθεστώς χορηγούσε επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους του. Η Επιτροπή θεώρησε ότι το καθεστώς συνιστούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, δεδομένου ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών χορηγείται για ένα μέρος των κερδών, ενώ τα κέρδη αυτά έχουν στην πραγματικότητα δημιουργηθεί και εγγραφεί στους λογαριασμούς της βελγικής οντότητας του ομίλου. Η Επιτροπή εξέφρασε επίσης αμφιβολίες αν τα αποκαλούμενα πλεονάζοντα κέρδη που απαλλάσσονται βάσει του καθεστώτος είναι σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, δεδομένου ότι η δυνατότητα χωριστού προσδιορισμού μιας τέτοιας συνιστώσας των κερδών είναι αμφίβολη και ότι τα πραγματικά κέρδη από τη συμμετοχή σε έναν πολυεθνικό όμιλο έχουν, σε κάθε περίπτωση, υπερεκτιμηθεί σημαντικά.
- (72) Προκαταρκτικώς, η Επιτροπή κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι το πλεονέκτημα που χορηγήθηκε από το επίδικο καθεστώς ήταν επιλεκτικό, εφόσον από αυτό επωφελοούνται μόνο οι βελγικές οντότητες που ανήκουν σε κάποιο πολυεθνικό όμιλο. Οι βελγικές οντότητες που ασκούν τις δραστηριότητές τους αποκλειστικά στο Βέλγιο δεν μπορούσαν πράγματι να δηλώσουν τέτοια κέρδη. Επιπλέον, οι δικαιούχοι του καθεστώτος έχουν εν γένει μεταφέρει στο Βέλγιο σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων τους ή πραγματοποιήσαν σημαντικές επενδύσεις στη χώρα.
- (73) Η Επιτροπή έκρινε επίσης, προκαταρκτικώς, ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί από την ανάγκη αποφυγής της διπλής φορολόγησης, εφόσον δεν υπήρχε καμία πρόθεση κάποιας άλλης χώρας να φορολογήσει τα ίδια κέρδη.

⁽⁴²⁾ Έχοντας τεθεί σε ισχύ από τις 14 Οκτωβρίου 2015, ο κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (κωδικοποιημένο κείμενο), που δημοσιεύθηκε στην ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9, κατήργησε και αντικατέστησε τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1). Οι παραπομπές στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 659/1999 θεωρούνται παραπομπές στον κανονισμό (ΕΕ) 2015/1589 και διαβάζονται σύμφωνα με τον πίνακα αντιστοιχίας που παρατίθεται στο παράρτημα II αυτού του κανονισμού.

- (74) Εφόσον πληρούνται όλες οι άλλες προϋποθέσεις του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ και κανένας εμφανής λόγος δεν επιτρέπει να διαπιστωθεί η συμβατότητα του καθεστώτος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών με την εσωτερική αγορά, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι το εν λόγω καθεστώς αποτελεί καθεστώς κρατικών ενισχύσεων ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά. Για τον λόγο αυτό αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 2 της ΣΛΕΕ έναντι του εν λόγω καθεστώτος.

4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΒΕΛΓΙΟΥ

- (75) Το Βέλγιο διατύπωσε παρατηρήσεις σχετικά με το πλαίσιο που επελέγη για την αξιολόγηση του μέτρου στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, επικαλέστηκε τη μη τήρηση της αρχής της ίσης μεταχείρισης και υποστήριξε ότι η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας περιείχε πολλά σφάλματα ερμηνείας.

4.1. Παρατηρήσεις του Βελγίου σχετικά με την επιλογή πλαισίου για την εκτίμηση του μέτρου και η αρχή της ίσης μεταχείρισης

- (76) Το Βέλγιο αμφισβητεί ότι ο συνδυασμός του άρθρου 185 παράγραφος 2 του ΚΦΕ 92, της εγκυκλίου της 4ης Ιουλίου 2006, των ετήσιων εκθέσεων της υπηρεσίας προαποφάσεων και της ανάλυσης των φορολογικών προαποφάσεων, συνιστά καθεστώς που πληροί τα κριτήρια που ορίζει το άρθρο 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Η Επιτροπή θεωρεί ότι, ελλείψει εμπειριστικώς εξέτασης όλων των προαποφάσεων που χορηγούν απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, η ανάλυση του μέτρου ως καθεστώς πρέπει να αφορά μόνον τις νομικές διατάξεις. Θεωρεί ότι τα παραδείγματα που περιλαμβάνονται στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας έχουν επιλεγεί με τρόπο επιλεκτικό και οδηγούν μόνο σε επιφανειακά συμπεράσματα.
- (77) Υποστηρίζει, επίσης, ότι είναι το μόνο κράτος μέλος για το οποίο η Επιτροπή έχει κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας για ένα καθεστώς προαποφάσεων και όχι για κάποιο μεμονωμένο μέτρο, ενώ τα περισσότερα κράτη μέλη έχουν κάνει χρήση των φορολογικών προαποφάσεων. Το Βέλγιο θεωρεί ότι αυτή η πρακτική είναι αντίθετη με την αρχή της ίσης μεταχείρισης.

4.2. Παρατηρήσεις του Βελγίου σχετικά με την ύπαρξη σφαλμάτων ερμηνείας στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας

4.2.1. Ο ρόλος του λογιστικού κέρδους και του συστήματος αναφοράς

- (78) Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι η Επιτροπή αποδίδει υπερβολική σημασία στο λογιστικό κέρδος των βελγικών επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς. Η βελγική νομοθεσία σχετικά με την εταιρική φορολογία επιτρέπει ή απαιτεί πολλές προσαρμογές, προς τα άνω ή προς τα κάτω, για τη μετάβαση από το λογιστικό κέρδος στο φορολογητέο κέρδος. Σύμφωνα με το Βέλγιο, οι εν λόγω προσαρμογές, και ιδίως εκείνες που προβλέπονται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, αποτελούν εγγενές στοιχείο του συστήματος αναφοράς και εφαρμόζονται σε όλους τους φορολογούμενους που πληρούν τους όρους για την εφαρμογή των εν λόγω προσαρμογών.
- (79) Το Βέλγιο ισχυρίζεται επίσης ότι το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Δεδομένου ότι τα προβλήματα της διπλής οικονομικής φορολογίας δεν επηρεάζουν ούτε τους εθνικούς ομίλους ούτε τις αυτόνομες οντότητες, βρίσκονται σε διαφορετική πραγματική και νομική κατάσταση από εκείνη των πολυεθνικών επιχειρήσεων, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο. Το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 δεν συνιστά παρέκκλιση από το κοινό φορολογικό σύστημα.

4.2.2. Η εφαρμογή από το Βέλγιο της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 δεν παρέχει κανένα πλεονέκτημα

- (80) Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι μόνον τα κέρδη που δημιουργούνται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μπορούν να φορολογηθούν βάσει του συστήματος φορολογίας εταιρειών. Επιπλέον, δεδομένου ότι η Επιτροπή έχει ήδη αποδεχθεί την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως αρχή για τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος για τους σκοπούς της αξιολόγησης των κρατικών ενισχύσεων, μια φορολογική απόφαση μπορεί να προσφέρει πλεονέκτημα σε φορολογούμενο μόνον εάν είναι αντίθετη προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.
- (81) Το Βέλγιο υπενθυμίζει ότι ο καθορισμός των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών δεν χρησιμεύει μόνο για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής των αγαθών και υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων

μερών, αλλά και για την κατανομή των πλεοναζόντων κερδών μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων του ομίλου. Το Βέλγιο υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν όλες οι συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων έχουν τιμολογηθεί σωστά, αυτό δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι τα συνολικά κέρδη είναι σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού⁽⁴³⁾. Προσθέτει ότι ο ίδιος ο μηχανισμός των προσαρμογών των τιμών μεταβίβασης αποδεικνύει ότι δεν είναι δυνατόν η φορολόγηση να βασίζεται στις τιμές που εμφανίζονται στους εμπορικούς λογαριασμούς. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι το εμπορικό κέρδος είναι υψηλότερο από το αποδεκτό κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού είναι άνευ σημασίας.

- (82) Το Βέλγιο υποστηρίζει ότι τα πλεονάζοντα κέρδη δεν μπορούν να αποδοθούν στις βελγικές οντότητες σύμφωνα με τη μέθοδο της χωριστής οντότητας, στην οποία ακριβώς βασίζεται η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Η εξαίρεση των κερδών αυτών από τη φορολογητέα βάση των βελγικών οντοτήτων δεν έχει ως αποτέλεσμα να αποκτούν πλεονέκτημα. Σύμφωνα με το Βέλγιο, δεν υπάρχει συναίνεση σε διεθνές επίπεδο σχετικά με το πώς τα κέρδη που πραγματοποιούνται χάρη στις συνέργειες σε επίπεδο ομίλου και/ή τις οικονομίες κλίμακας πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των διαφόρων οντοτήτων ομίλου. Ακόμη και αν τα πλεονάζοντα κέρδη έπρεπε να απαλλάσσονται από κάθε φόρο λόγω του γεγονότος ότι δεν φορολογούνται από καμία άλλη φορολογική δικαιοδοσία, ενώ απαλλάσσονται από το Βέλγιο, αυτό δεν έχει υποχρέωση να διασφαλίζει τη φορολόγηση όλων των κερδών.
- (83) Το Βέλγιο περιέγραψε μια διαδικασία δύο σταδίων, που παρουσιάζεται συνοπτικά στην αιτιολογική σκέψη 15, για τον υπολογισμό των κερδών που εκπίπτουν δυνάμει της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.
- (84) Θεωρεί ότι η προέλευση των πλεοναζόντων κερδών είναι άνευ σημασίας για το ερώτημα αν χορηγεί πλεονέκτημα, ενώ φορολογεί εξ ολοκλήρου το κέρδος που πραγματοποιείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού των οικείων οντοτήτων. Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι τα πλεονάζοντα κέρδη προκύπτουν συνήθως από συνέργειες ή οικονομίες κλίμακας και παραπέμπει στην παράγραφο 1.10 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση για να δικαιολογήσει τον μη καταλογισμό των κερδών αυτών στο Βέλγιο⁽⁴⁴⁾. Θεωρεί ότι, εάν τα πλεονάζοντα κέρδη δεν αποδίδονται σε καμία άλλη φορολογική δικαιοδοσία και, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται σε καμία φορολόγηση, αυτό συνιστά αδυναμία της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.
- (85) Το Βέλγιο αμφισβητεί την ύπαρξη ανακολουθιών στην επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης ή του ελεγχόμενου μέρους. Επιπλέον, κατά την άποψη του Βελγίου, οι τυχόν ασυνέπειες που διαπιστώνονται δεν μπορούν να γενικευθούν για τους σκοπούς της αξιολόγησης του καθεστώτος χωρίς διεξοδική ανάλυση όλων των προαποφάσεων για κάθε περίπτωση χωριστά.
- (86) Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι η φορολόγηση ή μη των πλεοναζόντων κερδών στην αλλοδαπή δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητά του. Ορισμένες προαποφάσεις που χορηγούν απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών έχουν δημοσιευθεί και ορισμένες επιχειρήσεις επιδεικνύουν διαφάνεια στους ετήσιους λογαριασμούς τους. Η ανταλλαγή πληροφοριών δεν είναι δυνατή, δεδομένου ότι δεν εναπόκειται στο Βέλγιο να αποφασίσει την κατανομή των κερδών και τον τόπο της φορολόγησής τους. Εάν διαπιστωθεί πράγματι ότι τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται σε καμία φορολόγηση, αυτό συνιστά άνιση μεταχείριση από το βελγικό δίκαιο και το αλλοδαπό δίκαιο και/ή αδυναμία της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού που την προκαλούν.

4.2.3. Η εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 δεν είναι επιλεκτική

- (87) Παραπέμποντας στη νομολογία του Γενικού Δικαστηρίου⁽⁴⁵⁾, το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι οι επιχειρήσεις που επωφελούνται από το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 δεν έχουν κοινά χαρακτηριστικά που τις διακρίνουν από τις άλλες επιχειρήσεις, εκτός από το γεγονός ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτής της διάταξης. Σύμφωνα με το Βέλγιο, το γεγονός ότι το ευεργέτημα αυτής της διάταξης περιορίζεται στις πολυεθνικές εταιρείες δεν αρκεί για να θεμελιωθεί η επιλεκτικότητα του, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις αυτές, σε αντίθεση, για παράδειγμα, με τις εξωχώριες εταιρείες δεν έχουν κοινά χαρακτηριστικά όσον αφορά τον οικονομικό τομέα, τη δραστηριότητα, το μέγεθος του ισολογισμού, τον αριθμό των μισθωτών ή τη χώρα εγκατάστασης.
- (88) Το Βέλγιο απορρίπτει επίσης το επιχείρημα ότι η μεταγκατάσταση ουσιαστικών δραστηριοτήτων, η πραγματοποίηση επενδύσεων ή η δημιουργία θέσεων απασχόλησης στο Βέλγιο συνιστούν ρητή ή σιωπηρή προϋπόθεση της εφαρμογής των φορολογικών προαποφάσεων για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών. Σύμφωνα με το Βέλγιο, η νομοθεσία δεν επιβάλλει καμία προϋπόθεση αυτού του είδους και η υπηρεσία προαποφάσεων δεν έχει την εξουσία να ορίζει τέτοιες προϋποθέσεις. Η μόνη νόμιμη υποχρέωση που επιβάλλεται στον αιτούντα συνίσταται στην περιγραφή των δραστηριοτήτων του, καθώς και σε πλήρη περιγραφή της κατάστασης ή της συγκεκριμένης πράξης, όπως προβλέπει το άρθρο 21 του νόμου της 24ης Δεκεμβρίου 2002 για τη θέσπιση συστήματος προαποφάσεων στη βελγική φορολογική νομοθεσία.

⁽⁴³⁾ Το Βέλγιο παραπέμπει σχετικά στα παραδείγματα που αφορούν τις μη αμειβόμενες υπηρεσίες εντός του ομίλου που αναφέρονται στις παραγράφους 7.12 και 7.13 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

⁽⁴⁴⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 52.

⁽⁴⁵⁾ Υπόθεση T-399/11, Banco Santander SA και Santusa Holding κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Αιτιολόγηση

- (89) Το Βέλγιο θεωρεί ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δικαιολογείται επειδή συνιστά απαραίτητο και αναλογικό μέσο για την αποφυγή πιθανής διπλής φορολογίας. Το Βέλγιο υπογραμμίζει ότι ο σκοπός της εν λόγω απαλλαγής δεν είναι η μείωση των πραγματικών διπλών φορολογήσεων ούτε η διόρθωσή τους.

4.2.5. Ανάκτηση

- (90) Το Βέλγιο υποστηρίζει ότι, σε κάθε περίπτωση, αποκλείεται η ανάκτηση των ενισχύσεων βάσει των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης⁽⁴⁶⁾, δεδομένου ότι, σε προγενέστερες αποφάσεις της σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης και κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή έκρινε ότι δεν μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης, όταν ένα κράτος μέλος τηρεί την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού⁽⁴⁷⁾, εφόσον δεν υφίσταται εναρμονισμένη νομοθεσία στο επίπεδο της Ένωσης στον τομέα αυτό. Το Βέλγιο παραπέμπει, εξάλλου, στα συμπεράσματα του Συμβουλίου Υπουργών σχετικά με τον κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων⁽⁴⁸⁾, αναφερόμενο σε κάποιο άλλο καθεστώς που υποτίθεται ότι βασίζεται στις ίδιες ακριβώς αρχές με εκείνες του καθεστώτος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών⁽⁴⁹⁾, και επικαλείται το γεγονός ότι η Επιτροπή το έκρινε προβληματικό υπό το πρίσμα των κανόνων κρατικών ενισχύσεων μετά την παρέλευση δέκα ετών από τη λήξη του καθεστώτος των συμφωνιών σχετικά με το κεφάλαιο της παραοικονομίας. Τέλος, η ανάκτηση των ενισχύσεων θα ήταν εξαιρετικά περίπλοκη και θα οδηγούσε σε διπλή φορολογία καθώς και άιση μεταχείριση μεταξύ του Βελγίου και των άλλων κρατών μελών που κάνουν επίσης χρήση της πρακτικής των φορολογικών προαποφάσεων.

5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

- (91) Έχουν διατυπωθεί παρατηρήσεις από την AGC Glass Europe SA/NV την 1η Ιουλίου 2015 και από [...] στις 3 Ιουλίου 2015. Οι δύο επιχειρήσεις έλαβαν προαποφάσεις δυνάμει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92.
- (92) Στις παρατηρήσεις της, η AGC Glass Europe SA/NV δηλώνει ότι ουδέποτε εφάρμοσε την προαπόφαση που έλαβε βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92.
- (93) [...] ισχυρίζεται ότι κακώς αναφέρεται στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας μεταξύ των δικαιούχων του επίμαχου μέτρου. Προσθέτει ότι έλαβε μια προαπόφαση για ενδοομιλική τιμολόγηση που μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα είτε προς τα άνω προσαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο α) του ΚΦΕ 92 είτε προς τα κάτω προσαρμογή βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92⁽⁵⁰⁾. Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία αυτά, θεωρεί ότι δεν επωφελείται από το καθεστώς και ζητά να εξαιρεθεί από την τελική απόφαση και κάθε συνακόλουθη ενέργεια ανάκτησης.

6. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ

6.1. Ύπαρξη καθεστώτος

- (94) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το εν λόγω μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Βάσει του εν λόγω άρθρου, με τον όρο καθεστώς ενισχύσεων «κάθε πράξη βάσει της οποίας, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης, μπορούν να χορηγούνται ατομικές ενισχύσεις σε επιχειρήσεις οι οποίες ορίζονται στην εν λόγω πράξη κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο».
- (95) Η νομολογία της Ένωσης δεν παρέχει καμία ένδειξη ως προς την ερμηνεία αυτού του ορισμού. Η Επιτροπή επισημαίνει, ωστόσο, ότι τα δικαστήρια της Ένωσης έχουν, κατά το παρελθόν, δεχθεί την πρακτική της να χαρακτηρίζει ως καθεστώς ενισχύσεων, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, φορολογικά μέτρα που παρουσιάζουν πολλά χαρακτηριστικά όμοια με αυτά του εν λόγω καθεστώτος⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψεις 69 και 147.

⁽⁴⁷⁾ Ibid.

⁽⁴⁸⁾ Βλέπε τα συμπεράσματα της προεδρίας του Συμβουλίου Ecofin της 19ης Μαρτίου 2003, που παραπέμπουν στην έκθεση της ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας» με στοιχεία αναφοράς 7018/1/03 FISC 31 REV 1 και είναι διαθέσιμα στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>

⁽⁴⁹⁾ Το ονομαζόμενο καθεστώς των συμφωνιών για το ανεπίσημο κεφάλαιο, που αναφέρεται ως καθεστώς E002 στα έγγραφα του κώδικα δεοντολογίας.

⁽⁵⁰⁾ [...] επισύναψε στις παρατηρήσεις της την εν λόγω προαπόφαση καθώς και τη μελέτη της ενδοομιλικής τιμολόγησης στην οποία αυτή βασίζεται.

⁽⁵¹⁾ Βλέπε ιδίως συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416 και την υπόθεση C-519/07 P, Επιτροπή κατά Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Εξ ορισμού, ένα καθεστώς ενισχύσεων πληροί τα ακόλουθα τρία κριτήρια: i) πρόκειται για διάταξη βάσει της οποίας επιτρέπεται η χορήγηση ενισχύσεων· ii) το καθεστώς δεν απαιτεί περαιτέρω εκτελεστικά μέτρα· και iii) το καθεστώς που ορίζει τους δυνητικούς δικαιούχους της ενίσχυσης κατά γενικό και αφηρημένο τρόπο.
- (97) Όσον αφορά το πρώτο από τα κριτήρια αυτά, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών χορηγείται βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92. Η διάταξη αυτή, που εισήχθη στον βελγικό κώδικα φορολογίας εισοδήματος με τον νόμο της 21ης Ιουνίου 2004, επιτρέπει τις προς τα κάτω προσαρμογές των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση των φορολογουμένων όταν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Αναφέρεται στις διάφορες προαποφάσεις που απαλλάσσουν τα πλεονάζοντα κέρδη ως τη νομική βάση της εν λόγω απαλλαγής και αναφέρεται από το Βέλγιο στα διάφορα έγγραφα που περιγράφουν την απαλλαγή ⁽⁵²⁾.
- (98) Η εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 εξηγείται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004, στην εγκύκλιο της 4ης Ιουλίου 2006 και στις απαντήσεις του υπουργού οικονομικών στις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή αυτής της διάταξης. Οι απαντήσεις αυτές επιβεβαιώνουν ότι η εφαρμογή της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών υπερβαίνει τα προβλεπόμενα από την προαναφερθείσα διάταξη και επεκτείνεται στα κέρδη τα οποία δεν έχουν περιληφθεί ούτε στα κέρδη κάποιας συνδεδεμένης εταιρείας που ανήκει στον ίδιο όμιλο σε άλλη φορολογική δικαιοδοσία. Η απουσία οποιασδήποτε υποχρέωσης να αποδειχθεί ότι τα ίδια κέρδη περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση των δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων (της μιας στην αλλοδαπή και της άλλης στο Βέλγιο) αποτελεί σημαντικό στοιχείο που επιτρέπει τη διάκριση ανάμεσα στις προαποφάσεις για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών και στις άλλες προαποφάσεις που επιτρέπουν μια προς τα κάτω προσαρμογή των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) Εν κατακλείδι, το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, η αιτιολογική έκθεση του νόμου της 21ης Ιουνίου 2004, η εγκύκλιος της 4ης Ιουλίου 2006 και οι απαντήσεις του υπουργού οικονομικών στις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, συνιστούν τις πράξεις βάσει των οποίων χορηγείται απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών.
- (100) Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο, η Επιτροπή κρίνει ότι ο όρος «μέτρα εφαρμογής» πρέπει να θεωρείται ότι προϋποθέτει την άσκηση μη αμελητέας διακριτικής ευχέρειας από την αρχή χορήγησης των ενισχύσεων, η οποία μπορεί να επηρεάσει το ποσό, τα χαρακτηριστικά ή τους όρους χορήγησης της ενίσχυσης με την έκδοση μεταγενεστέρων πράξεων ⁽⁵⁴⁾. Αντιθέτως, η απλή τεχνική εφαρμογή της πράξης που προβλέπει τη χορήγηση των επίμαχων ενισχύσεων δεν συνιστά μέτρο εφαρμογής κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.
- (101) Η Επιτροπή θεωρεί ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών χορηγείται χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω μέτρα εκτέλεσης κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Τα στοιχεία που απαιτούνται για τη χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής μπορούν να περιγραφούν *in abstracto*. Αποκαλύπτουν την ύπαρξη μιας συστηματικής συμπεριφοράς ως προς τη χορήγηση των ενισχύσεων, η οποία διαπιστώθηκε στο δείγμα των προαποφάσεων που εξέτασε η Επιτροπή και περιγράφονται από το Βέλγιο στις παρατηρήσεις του σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.
- (102) Απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών παρέχεται επίσης εάν υπάρχουν όλα τα ακόλουθα στοιχεία:

— οι δικαιούχες οντότητες ανήκουν σε πολυεθνική εταιρεία,

⁽⁵²⁾ Η διαπίστωση της ύπαρξης καθεστώτος συνάγεται από το γεγονός ότι, στην ετήσια έκθεσή της, η υπηρεσία προαποφάσεων αναφέρει τις αποφάσεις απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών ως ειδική κατηγορία των προαποφάσεων και το γεγονός ότι άλλες βελγικές αρχές διαφημίζουν το καθεστώς. Βλέπε ιδίως, Περιφέρεια Βρυξελλών Πρωτεύουσας, <http://www.investinbrussels.com>, «Belgian R&D incentives unparalleled in Europe», 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 %.» (Εταιρείες εγκατεστημένες στο Βέλγιο που λειτουργούν ως η κύρια επιχείρηση σε ένα επιχειρηματικό μοντέλο κεντρικής οργάνωσης μπορούν επίσης να υποβάλουν αίτηση για τη χορήγηση απόφασης «απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών» που συνεπάγεται μέσο συντελεστή φορολόγησης μεταξύ 7-9 %)· Ομοσπονδιακή Δημόσια Υπηρεσία Οικονομικών, υπηρεσία φορολογίας αλλοδαπών επενδύσεων, παρουσιάσεις με τίτλο «Φορολογικά κίνητρα στο Βέλγιο», 2009, και «Βελγική φορολογία: Νέα καινοτόμα μέτρα», Παρίσι, 9 Οκτωβρίου 2007, διατίθενται στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Όλες οι προς τα κάτω προσαρμογές που έγιναν δυνάμει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 δεν βασίζονται στην ύπαρξη των αποκαλούμενων πλεοναζόντων κερδών. Η διάταξη αυτή αποτελεί επίσης τη νομική βάση για τις προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης που πραγματοποιείται με αίτημα Βέλγων που υπόκεινται στον φόρο και το Βέλγιο δέχεται να μειώσει τη βελγική φορολογητέα βάση ως αντίδραση σε μια αρχική προς τα άνω προσαρμογή από την πλευρά άλλης φορολογικής δικαιοδοσίας. Το γεγονός ότι το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 χρησιμοποιείται επίσης ως νομική βάση για τις προς τα κάτω προσαρμογές της φορολογητέας βάσης, εκτός από εκείνες που συνδέονται με την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, δεν εμποδίζει να αποτελεί τη νομική βάση του επίμαχου καθεστώτος.

⁽⁵⁴⁾ Παραδείγματος χάριν, όταν ένας δημόσιος φορέας εξουσιοδοτείται να χρησιμοποιεί διάφορα μέσα για την προώθηση της τοπικής οικονομίας και εφαρμόζει διάφορα μέτρα ενίσχυσης για τον σκοπό αυτό, τούτο σημαίνει ότι έχει σημαντική διακριτική ευχέρεια ως προς το ποσό, τα χαρακτηριστικά ή τους όρους της ενίσχυσης και ως προς τον στόχο που επιδιώκει να επιτύχει η χορήγησή της και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων. Βλέπε απόφαση της Επιτροπής 2012/252/ΕΕ, της 13ης Ιουλίου 2011, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 6/08 (πρώην NN 69/07) που χορήγησε η Φινλανδία στην Åland Industrihus Ab (ΕΕ L 125 της 12.5.2012, σ. 33), αιτιολογική σκέψη 110.

- οι οντότητες αυτές λαμβάνουν υποχρεωτική προέγκριση με απόφαση της υπηρεσίας προαποφάσεων και, ως εκ τούτου, η ενίσχυση μπορεί να χορηγείται μόνο για τα κέρδη που συνδέονται με μια νέα κατάσταση που δεν έχει ακόμη παραγάγει αποτελέσματα από φορολογική άποψη, όπως μια αναδιοργάνωση που συνεπάγεται τη μετεγκατάσταση της κεντρικής επιχείρησης στο Βέλγιο, ή ακόμη και αύξηση των δραστηριοτήτων ή την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων στη χώρα ⁽⁵⁵⁾,
 - τα κέρδη που πραγματοποιούν οι οντότητες αυτές υπερβαίνουν τα κέρδη που θα είχαν δημιουργήσει συγκρίσιμες αυτόνομες οντότητες σε παρόμοιες περιστάσεις,
 - οι εν λόγω οντότητες δεν πρέπει να προβαίνουν σε μια αρχική προς τα άνω προσαρμογή σε άλλο κράτος μέλος.
- (103) Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 65, η Επιτροπή αξιολόγησε δείγμα 22 ατομικών προαποφάσεων, το οποίο μπορεί να θεωρηθεί αντιπροσωπευτικό του εν λόγω καθεστώτος. Στην πραγματικότητα, αν και το κάθε πραγματικό περιστατικό χωριστά, τα σχετικά ποσά και οι πράξεις διαφέρουν από τη μία προαπόφαση στην άλλη, οι εν λόγω αποφάσεις αφορούν όλες τις μεγάλες πολυεθνικές που έχουν αυξήσει τις δραστηριότητές τους στο Βέλγιο και ζήτησαν και πέτυχαν να αφαιρεθούν από τη βάση του φόρου επί των εταιρειών τα κέρδη που πράγματι δημιούργησαν στο Βέλγιο αλλά, κατά τους ισχυρισμούς, οφείλονται σε συνέργειες, οικονομίες κλίμακας ή σε άλλους παράγοντες που συνδέονται με το γεγονός ότι ανήκουν σε όμιλο.
- (104) Σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται το Βέλγιο, το γεγονός ότι η Επιτροπή αναφέρεται σε κοινά στοιχεία που διαπιστώθηκαν στο δείγμα των προαποφάσεων δεν σημαίνει ότι αυτή θεωρεί ότι τα στοιχεία κρατικής ενίσχυσης προκύπτουν από ατομικές προαποφάσεις και όχι από ένα καθεστώς. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι προαποφάσεις είναι ένα μέσο εφαρμογής του καθεστώτος, όπως προβλέπει ο νόμος στον οποίο βασίζεται το καθεστώς, και ότι η περιγραφή ορισμένων μεμονωμένων προαποφάσεων στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας απλώς αναδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο το καθεστώς τέθηκε σε εφαρμογή στην πράξη. Σε κάθε περίπτωση, στο τμήμα 4.1 της απόφασής της για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή εξήγησε σαφώς τους λόγους για τους οποίους έκρινε, σε εκείνο το στάδιο, ότι το μέτρο συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων, κατά τρόπο που οι βελγικές αρχές δεν μπορούσαν να έχουν την παραμικρή αυταπάτη ως προς την πιθανότητα να αποφανθεί η Επιτροπή ότι τα στοιχεία κρατικής ενίσχυσης απορρέουν από τις προαποφάσεις και όχι από ένα καθεστώς.
- (105) Η υποχρέωση έκδοσης ατομικής απόφασης προέγκρισης ώστε να είναι δυνατή η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν συνιστά μέτρο εφαρμογής, αλλά μια τεχνική λεπτομέρεια εφαρμογής του καθεστώτος, που εξασφαλίζει την τήρηση των όρων που καθορίζονται από το καθεστώς και τη μέθοδο που έχει επιλεγεί από τον φορολογούμενο για να καθορίσει το ύψος των προς απαλλαγή εικαζόμενων πλεοναζόντων κερδών ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Το συμπέρασμα αυτό δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι η υπηρεσία προαποφάσεων διαθέτει περιορισμένη διακριτική ευχέρεια να αποδεχθεί το ακριβές ποσοστό της προς τα κάτω προσαρμογής που εφαρμόζεται στη φορολογητέα βάση ανάλογα με τα στοιχεία που παρέχει ο φορολογούμενος ή για να αξιολογήσει αν πληρούνται ορισμένες από τις προϋποθέσεις χορήγησης μιας τέτοιας έκπτωσης (π.χ. η ύπαρξη μιας νέας κατάστασης η οποία δεν έχει ακόμα παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο). Πράγματι, η ύπαρξη ειδικής υπηρεσίας προαποφάσεων που διαθέτει αποκλειστική αρμοδιότητα όσον αφορά τις προαποφάσεις, ώστε να αξιολογεί την αξιοπιστία του κατά προσέγγιση

⁽⁵⁵⁾ Εάν ο φορολογούμενος υποχρεούται, καταρχήν, να υποβάλει μελέτη για την ενδοομιλική τιμολόγηση, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών εφαρμόζεται καταρχήν, χωρίς να χρειάζεται να αποδειχθεί η ύπαρξη διπλής φορολογίας. Η απαλλαγή βασίζεται, επίσης, πάντοτε στην παραδοχή ότι τα πλεονάζοντα κέρδη οφείλονται σε συνέργειες, οικονομίες κλίμακας ή άλλα οφέλη που πηγάζουν από τη συμμετοχή σε πολυεθνικό όμιλο.

⁽⁵⁶⁾ Βλέπε, κατ' αναλογία, την απόφαση 2003/601/ΕΚ της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων C54/2001 (πρώην NN 55/2000) Ιρλανδία — Foreign Income (ΕΕ L 204 της 13.8.2003, σ. 51) (ειδικότερα, την αιτιολογική σκέψη 30 της απόφασης αυτής)· την απόφαση 2003/757/ΕΚ της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που εφαρμόζει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (ΕΕ L 282 της 30.10.2003, σ. 25) (ειδικότερα, την αιτιολογική σκέψη 13 της απόφασης αυτής· για να μπορούν να επωφεληθούν από την ειδική φορολογική μεταχείριση που παρέχει το καθεστώς, τα κέντρα συντονισμού οφείλουν προηγουμένως να έχουν εγκριθεί ατομικά με βασιλικό διάταγμα)· την απόφαση 2003/515/ΕΚ της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που έδωσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες υπέρ των διεθνών χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων (ΕΕ L 180 της 18.7.2003, σ. 52) (ειδικότερα, την αιτιολογική σκέψη 16 της απόφασης αυτής· η σύσταση αποθεματικού για κινδύνους που συνεπάγεται φορολογική απαλλαγή στο πλαίσιο του καθεστώτος έπρεπε να εγκριθεί από την ολλανδική φορολογική αρχή)· την απόφαση 2003/501/ΕΚ της Επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2002, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων C 49/2001 (πρώην NN 46/2000) — Κέντρα συντονισμού — που εφάρμοσε το Λουξεμβούργο (ΕΕ L 170 της 9.7.2003, σ. 20) (ειδικότερα, την αιτιολογική σκέψη 9 της απόφασης αυτής· απαιτούνταν προηγούμενη διοικητική άδεια για τη χορήγηση της ειδικής φορολογικής μεταχείρισης που παρέχει το καθεστώς των κέντρων συντονισμού)· και την απόφαση 2003/81/ΕΚ της Επιτροπής, της 22ας Αυγούστου 2002, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόζει η Ισπανία στα «συντονιστικά κέντρα της Βισκαϊκής» [ενίσχυση C 48/2001 (πρώην NN 43/2000)] (ΕΕ L 31 της 6.2.2003, σ. 26) (ειδικότερα, την αιτιολογική σκέψη 14 της απόφασης αυτής· για να μπορούν οι επιχειρήσεις να επωφεληθούν από το φορολογικό καθεστώς των κέντρων συντονισμού, θα πρέπει πρώτα να λαμβάνουν την έγκριση των φορολογικών αρχών, η οποία ισχύει για μέγιστο χρονικό διάστημα πέντε ετών).

υπολογισμού του ποσού των πλεοναζόντων κερδών που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο κατά το δεύτερο στάδιο, απαιτείται κατ' ανάγκην περιορισμένη διακριτική ευχέρεια εκ μέρους της υπηρεσίας προαποφάσεων. Ωστόσο, αυτό εγγυάται μόνο τη συνεπή εφαρμογή της απαλλαγής.

- (107) Η υπηρεσία προαποφάσεων εξέδιδε συστηματικά αποφάσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, όταν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην αιτιολογική σκέψη 102. Επιπλέον, όπως επιβεβαίωσε το Βέλγιο, η υπηρεσία προαποφάσεων ουδέποτε απέρριψε αίτηση προαπόφασης για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Εξ αυτού η Επιτροπή συμπεραίνει ότι για την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν απαιτείται κανένα πρόσθετο μέτρο εφαρμογής.
- (109) Όσον αφορά το τρίτο κριτήριο, η πράξη βάσει της οποίας χορηγείται η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών ορίζει κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο τους δυνητικούς δικαιούχους της απαλλαγής αυτής. Η εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, που αποτελεί τη νομική βάση των προαποφάσεων που απαιτούνται για τη χορήγηση της απαλλαγής, περιορίζεται στις οντότητες που ανήκουν σε «πολυεθνικό όμιλο συνδεδεμένων εταιρειών».
- (110) Εν κατακλείδι, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, όπως εφαρμόζεται συστηματικά από την υπηρεσία προαποφάσεων, πληροί τις προϋποθέσεις ύπαρξης καθεστώτος ενισχύσεων που ορίζονται στο άρθρο 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, στην περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να περιοριστεί στη μελέτη των γενικών χαρακτηριστικών του οικείου καθεστώτος και δεν υποχρεούται να εξετάζει κάθε συγκεκριμένη περίπτωση στην οποία εφαρμόστηκε το καθεστώς ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Ύπαρξη ενίσχυσης

- (111) Όπως ορίζεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές.
- (112) Κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός της κρατικής ενίσχυσης, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, απαιτεί τη συνδρομή όλων των προβλεπόμενων στη διάταξη αυτή προϋποθέσεων ⁽⁵⁹⁾. Επομένως, είναι σαφές ότι, για να μπορεί ένα μέτρο να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση, πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση από το κράτος ή μέσω κρατικών πόρων· δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών· τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση· και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση για να υφίσταται ενίσχυση, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών βασίζεται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 και σε όλα τα έγγραφα καθοδήγησης που τεκμηριώνουν την ερμηνεία από τις βελγικές αρχές της διάταξης αυτής που χορηγεί την απαλλαγή. Επιπλέον, η απαλλαγή χορηγείται μέσω προαποφάσεων που εκδίδονται υποχρεωτικά από την υπηρεσία προαποφάσεων, όργανο της βελγικής φορολογικής διοίκησης, και οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη βελγική φορολογική διοίκηση. Κατά συνέπεια, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών καταλογίζεται στο βελγικό κράτος.
- (114) Όσον αφορά τη χρηματοδότηση του καθεστώτος με κρατικούς πόρους, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή, το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται θετική μεταφορά κρατικών πόρων, θέτει τις επιχειρήσεις αυτές σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση ⁽⁶¹⁾. Η Επιτροπή θα αποδείξει στο τμήμα 6.3 ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών οδηγεί σε μείωση του οφειλόμενου φόρου στο Βέλγιο από τις επιχειρήσεις που έχουν λάβει προαπόφαση βάσει του εν λόγω καθεστώτος, ο οποίος διαφέρει από τον φόρο που θα έπρεπε να καταβάλουν δυνάμει του κοινού συστήματος φορολόγησης των εταιρικών κερδών, εάν δεν υπήρχε το καθεστώς. Κατά

⁽⁵⁷⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 59.

⁽⁵⁸⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψη 82· την υπόθεση 248/84, Γερμανία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:1987:437, σκέψη 18· και την υπόθεση C-75/97, Βέλγιο κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:1999:311, σκέψη 48.

⁽⁵⁹⁾ Βλέπε υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, σκέψη 38, και νομολογία στην οποία παραπέμπει.

⁽⁶⁰⁾ Βλέπε υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, σκέψη 39, και νομολογία στην οποία παραπέμπει.

⁽⁶¹⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή κατά κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και του Ηνωμένου Βασιλείου, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 72, και νομολογία στην οποία παραπέμπουν.

συνέπεια, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών συνεπάγεται απώλεια κρατικών πόρων, δεδομένου ότι κάθε μείωση του φόρου που οφείλουν οι επιχειρήσεις οι οποίες επωφελούνται από το επίμαχο καθεστώς συνεπάγεται απώλεια φορολογικών εσόδων που κανονικά θα είχε στη διάθεσή του το Βέλγιο.

- (115) Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης, οι επιχειρήσεις που επωφελούνται από το εν λόγω καθεστώς είναι πολυεθνικές εταιρείες που ασκούν τις δραστηριότητές τους σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη, με αποτέλεσμα κάθε ενίσχυση υπέρ αυτών να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης. Επιπλέον, δεδομένου ότι μια προαπόφαση που χορηγεί την απαλλαγή μπορεί να εκδοθεί μόνο για τα κέρδη που προκύπτουν από μια νέα κατάσταση, γεγονός που προϋποθέτει τη μετεγκατάσταση ή την αύξηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης στο Βέλγιο, και δεδομένου ότι το πλεονέκτημα που παρέχει η απαλλαγή είναι ανάλογο προς τη σημασία των νέων δραστηριοτήτων και των νέων εσόδων που δημιουργούνται από την επιχείρηση στο Βέλγιο, το καθεστώς μπορεί να επηρεάσει τις επιλογές των πολυεθνικών ομίλων ως προς τον τόπο των επενδύσεων εντός της Ένωσης και, ως εκ τούτου, να επηρεάσει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης.
- (116) Εξάλλου, ένα μέτρο που χορηγείται από το κράτος θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, όταν είναι ικανό να βελτιώσει την ανταγωνιστική θέση των δικαιούχων έναντι των άλλων επιχειρήσεων με τις οποίες ανταγωνίζεται⁽⁶²⁾. Στο μέτρο που, μειώνοντας τη φορολογική υποχρέωση βάσει του κοινού συστήματος φορολόγησης των εταιρικών κερδών, απαλλάσσει τις δικαιούχες επιχειρήσεις από μια επιβάρυνση την οποία θα έπρεπε κανονικά να επωμιστούν, το επίμαχο καθεστώς νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, ενισχύοντας την οικονομική θέση αυτών των επιχειρήσεων, οπότε πληρούται και η τέταρτη προϋπόθεση για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης.
- (117) Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης, η Επιτροπή θα αποδείξει κατωτέρω πως το εν λόγω καθεστώς παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις βελγικές οντότητες ενός ομίλου που είναι αποδεκτές στο εν λόγω καθεστώς, καθώς και στους πολυεθνικούς ομίλους στους οποίους ανήκουν αυτές οι οντότητες. Το πλεονέκτημα αυτό είναι αποτέλεσμα μονομερούς προς τα κάτω προσαρμογής της φορολογητέας βάσης τους, η οποία προκαλεί μείωση του φόρου εταιρειών τον οποίο οφείλουν οι εν λόγω οντότητες στο Βέλγιο σε σχέση με τους φόρους που θα έπρεπε κανονικά να καταβάλουν δυνάμει του κοινού συστήματος φορολογίας των εταιρικών κερδών.

6.3. Ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

- (118) Σύμφωνα με τη νομολογία, «το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης επιτάσσει να καθορίζεται αν, στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού καθεστώτος, κρατικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει “ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής” σε σχέση με άλλους, οι οποίοι τελούν, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το εν λόγω καθεστώς, σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση. Σε καταφατική περίπτωση, το οικείο μέτρο πληροί την προϋπόθεση επιλεκτικότητας»⁽⁶³⁾.
- (119) Στις υποθέσεις που αφορούσαν τη φορολογία, το Δικαστήριο έχει επεξεργαστεί μια ανάλυση σε τρία στάδια για να διαπιστώνεται αν ένα συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό⁽⁶⁴⁾. Καταρχάς, πρέπει να προσδιορίζεται ποιο είναι το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στο κράτος μέλος: το «σύστημα αναφοράς». Σε ένα δεύτερο στάδιο, θα πρέπει να προσδιορίζεται αν ένα συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο αποτελεί παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα, στον βαθμό που εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ των οικονομικών φορέων οι οποίοι, σε σχέση με τους εγγενείς στόχους του συστήματος, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Εάν το μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, πρέπει να διαπιστώνεται, στο τρίτο στάδιο της ανάλυσης, κατά πόσον το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αναφοράς. Συγκεκριμένα, ένα φορολογικό μέτρο που αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του συστήματος αναφοράς μπορεί να δικαιολογείται, εάν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις βασικές ή τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος⁽⁶⁵⁾. Εάν όντως συμβαίνει αυτό, το εν λόγω φορολογικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό. Το βάρος της απόδειξης σε αυτό το τρίτο στάδιο ανήκει στο κράτος μέλος.

6.3.1. Καθορισμός του συστήματος αναφοράς

- (120) Για τους σκοπούς της ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου ενίσχυσης, ένα σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, σε όλες τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του, όπως ορίζεται από τον στόχο του.

⁽⁶²⁾ Βλέπε υπόθεση 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, σκέψη 11· και συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/97, T-312/97 κ.λπ. Alzetta, EU:T:2000:151, σκέψη 80.

⁽⁶³⁾ Υπόθεση C-172/03, Heiser EU:C:2005:130, σκέψη 40.

⁽⁶⁴⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, σκέψεις 49 έως 63.

⁽⁶⁵⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 65.

6.3.1.1. Το σύστημα αναφοράς είναι το καθιεστώσ φορολογίας εισοδήματος εταιρειών στο Βέλγιο

- (121) Εν προκειμένω, η Επιτροπή θεωρεί ότι το σύστημα αναφοράς είναι το σύστημα του κοινού δικαίου για τη φορολόγηση των κερδών των εταιρειών που προβλέπεται από το καθιεστώσ του φόρου εισοδήματος των εταιρειών στο Βέλγιο ⁽⁶⁶⁾, στόχος του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των υποκείμενων στον φόρο εταιρειών στο Βέλγιο. Το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο εφαρμόζεται στις ημεδαπές εταιρείες στο Βέλγιο καθώς και στα βελγικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών. Οι ημεδαπές βελγικές εταιρείες ⁽⁶⁷⁾ υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο εταιρειών επί των κερδών που αποκομίζουν σε παγκόσμιο επίπεδο ⁽⁶⁸⁾, εκτός εάν εφαρμόζεται η σύμβαση κατά της διπλής φορολογίας. Οι εταιρείες που δεν έχουν έδρα στο Βέλγιο υπόκεινται στον φόρο εταιρειών μόνο για ορισμένα είδη εσόδων που πηγάζουν από το Βέλγιο ⁽⁶⁹⁾. Και στις δύο περιπτώσεις, ο βελγικός φόρος εισοδήματος εταιρειών επιβάλλεται επί των συνολικών κερδών, ανεξάρτητα από αν αυτά δημιουργούνται σε παγκόσμιο επίπεδο ή στο Βέλγιο. Ως εκ τούτου, κατά κανόνα, όλες οι επιχειρήσεις που δημιουργούν εισοδήματα στο Βέλγιο θεωρείται ότι βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση όσον αφορά τη φορολογία των επιχειρήσεων.
- (122) Το συνολικό κέρδος καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες σχετικά με τα κέρδη που ορίζονται στις διατάξεις για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των μεμονωμένων επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στο άρθρο 24 του ΚΦΕ 92. Το συνολικό κέρδος αντιστοιχεί στα έσοδα αφαιρουμένων των δαπανών που εκπίπτουν από τον φόρο, οι οποίες κατά κανόνα εγγράφονται στη λογιστική, οπότε το κέρδος που πράγματι δημιουργείται αποτελεί τη βάση υπολογισμού του συνολικού φορολογητέου κέρδους δυνάμει του συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. Η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αναφοράς

- (123) Βάσει του συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο, το κέρδος που δημιουργείται πράγματι υποβάλλεται σε ένα σύνολο προς τα άνω και προς τα κάτω προσαρμογών που προβλέπονται από το βελγικό φορολογικό δικαιο, για να ληφθεί το συνολικό φορολογητέο κέρδος ⁽⁷¹⁾. Ως προς αυτό, το Βέλγιο υποστηρίζει ότι όλες οι προσαρμογές που επήλθαν στα κέρδη που πράγματι δημιουργήθηκαν, όπως προβλέπει ο ΦΚΕ 92, μεταξύ των οποίων η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αναφοράς.
- (124) Η Επιτροπή δεν συμερίζεται την άποψη ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αναφοράς, για τους λόγους που παρατίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 125 έως 128.
- (125) Καταρχάς, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν προβλέπεται από καμία διάταξη του ΚΦΕ 92. Πράγματι, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ του 92, βάσει του οποίου χορηγείται πράγματι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, αφορά συναλλαγές ή ειδικούς διακανονισμούς μεταξύ δύο συνδεδεμένων οντοτήτων που ανήκουν σε όμιλο. Ο χαρακτήρας πλήρους ανταγωνισμού των όρων που καθορίστηκαν για τις εν λόγω συναλλαγές ή τους διακανονισμούς μπορεί να οδηγήσει σε προσαρμογές των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει αυτής της διάταξης, αλλά δεν επιτρέπει ούτε επιβάλλει κάποια αφηρημένη μονομερή απαλλαγή ενός πάγιου μέρους ή ένα σταθερού ποσοστού των κερδών που πράγματι δημιουργεί μια βελγική οντότητα που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο. Η διάταξη αυτή απαιτεί μάλλον τον εντοπισμό κάποιας συναλλαγής ή διακανονισμού (ή συνόλου συναλλαγών) με κάποια συνδεδεμένη ειδική αλλοδαπή επιχείρηση που ανήκει στον όμιλο. Πράγματι, μόνο το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο α) του ΦΚΕ 92, το οποίο αφορά τις προς τα άνω προσαρμογές των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, επιτρέπει στη φορολογική διοίκηση του Βελγίου να προβαίνει σε μονομερή αρχική προσαρμογή των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, εάν οι προϋποθέσεις που έχουν καθοριστεί για μια συναλλαγή ή έναν διακανονισμό αποκλίνουν από εκείνες που θα είχαν συμφωνηθεί σε συνήθεις πλήρους ανταγωνισμού. Αντιθέτως, η εφαρμογή του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, το οποίο αφορά τις προς τα κάτω προσαρμογές των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, περιλαμβάνει την πρόσθετη προϋπόθεση ότι το προς απαλλαγή κέρδος που αποφέρει η συναλλαγή ή ο διακανονισμός πρέπει επίσης να έχει περιληφθεί στο κέρδος της αλλοδαπής επιχείρησης που αποτελεί μέρος αυτής της συναλλαγής ή του διακανονισμού.
- (126) Δεύτερον, το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο αποσκοπεί στη φορολόγηση όλων των υποκείμενων στον φόρο επιχειρήσεων επί των πραγματικών κερδών τους, ανεξάρτητα από το αν αυτές είναι αυτόνομες εταιρείες ή ανήκουν σε όμιλο, αν ανήκουν σε εθνικό ή πολυεθνικό όμιλο, αν ανήκουν σε μεγάλο ή μικρό πολυεθνικό όμιλο και από το αν

⁽⁶⁶⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψη 95.

⁽⁶⁷⁾ Συγκεκριμένα, οι εταιρείες που έχουν την έδρα τους στο Βέλγιο, το κύριο κατάστημα ή την έδρα της διεύθυνσης ή του διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 2 παράγραφος 1 σημείο 5 του ΚΦΕ 92).

⁽⁶⁸⁾ Βλέπε άρθρο 185 παράγραφος 1 του ΚΦΕ 92.

⁽⁶⁹⁾ Σε αυτά περιλαμβάνονται τα εισοδήματα από ακίνητα που βρίσκονται στο Βέλγιο, τα εισοδήματα που προέρχονται από στοιχεία ενεργητικού ή βελγικά κεφάλαια και τα κέρδη που πραγματοποιούνται μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης στο Βέλγιο (άρθρα 227 — 229 του ΚΦΕ 92).

⁽⁷⁰⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 25.

⁽⁷¹⁾ Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 26 έως 28.

εγκαταστάθηκαν στο Βέλγιο πρόσφατα ή ασκούν σε αυτό τις δραστηριότητές τους για διάστημα πολλών ετών. Με άλλα λόγια, όλοι οι εν λόγω φορολογούμενοι βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση ως προς τον στόχο που επιδιώκει το σύστημα φορολογίας εταιρειών, δηλαδή τη φορολόγηση όλων των εταιρειών που υπόκεινται στον φόρο επί των πραγματικών κερδών τους. Εξάλλου, η βελγική νομοθεσία καταγράφει τις παρούσες στο Βέλγιο οντότητες που υπόκεινται στον φόρο εταιρειών και περιλαμβάνει κάθε εταιρεία, σωματείο, ίδρυμα ή κάθε νομότυπα συσταθέντα οργανισμό που διαθέτει νομική προσωπικότητα και ασκεί δραστηριότητα ή συναλλαγές κερδοσκοπικού χαρακτήρα ⁽⁷²⁾. Ούτε η νομική μορφή ούτε η δομή της επιχείρησης (όμιλος εταιρειών ή μη) δεν αποτελεί αποφασιστικό κριτήριο για την επιβολή του φόρου εταιρειών στο Βέλγιο. Επομένως, μολονότι οι προσαρμογές στο πραγματικό κέρδος, στις οποίες έχουν πρόσβαση όλοι οι φορολογούμενοι, είναι γενικής φύσεως και, επομένως, μη επιλεκτικές κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ⁽⁷³⁾, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών κάνει διάκριση μεταξύ αυτών των φορολογουμένων, δεδομένου ότι μόνον οι βελγικές οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο επαρκούς μεγέθους και άρχισαν να ασκούν δραστηριότητα στο Βέλγιο πρόσφατα μπορούν να επωφεληθούν από το εν λόγω καθεστώς, όπως περιγράφεται στο τμήμα 6.3.2.

- (127) Τρίτον, η διαφορά ως προς τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους μεταξύ των αυτόνομων εταιρειών και των εταιρειών ομίλου δεν έχει καμία επίπτωση στον στόχο του συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο, ο οποίος συνίσταται στη φορολόγηση του κέρδους όλων των εταιρειών που είναι εγκατεστημένες ή δραστηριοποιούνται μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης στο Βέλγιο, είτε αυτές είναι αυτόνομες είτε καθετοποιημένες. Ενώ ο υπολογισμός του φορολογητέου κέρδους στην περίπτωση των αυτόνομων μη καθετοποιημένων εθνικών εταιρειών που πραγματοποιούν συναλλαγές στην αγορά είναι σχετικά απλός, δεδομένου ότι βασίζεται στη διαφορά ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδα που διαμορφώνονται από μια ανταγωνιστική αγορά, ο υπολογισμός του φορολογητέου κέρδους στην περίπτωση καθετοποιημένων εταιρειών ενός πολυεθνικού ομίλου απαιτεί τη χρήση έμμεσων δεδομένων. Έτσι, οι καθετοποιημένες εταιρείες ενός πολυεθνικού ομίλου θα πρέπει να καθορίζουν τις τιμές που εφαρμόζουν σε αυτές τις ενδοομιλικές συναλλαγές για να υπολογίσουν τα φορολογητέα κέρδη τους αντί να χρησιμοποιούν τιμές που προκύπτουν ευθέως από την αγορά. Ακόμη και αν μπορεί να θεωρηθεί ότι ορισμένες στρατηγικές αποφάσεις λαμβάνονται με γνώμονα το υπέρτατο συμφέρον του ομίλου ως συνόλου, ο εταιρικός φόρος στο Βέλγιο επιβάλλεται σε μεμονωμένες οντότητες και όχι σε ομίλους. Το εν λόγω καθεστώς αφορά αποκλειστικά το φορολογητέο κέρδος των βελγικών εταιρειών ενός ομίλου, έτσι ώστε κάθε μείωση των φορολογικών εσόδων να βασίζεται κατά περίπτωση στα κέρδη αυτών των εταιρειών. Μολονότι είναι ακριβές ότι η βελγική φορολογική νομοθεσία προβλέπει ειδικές διατάξεις εφαρμοστέες στους ομίλους, αυτές αποσκοπούν συνήθως στο να δημιουργήσουν ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των μη καθετοποιημένων εταιρειών και οντοτήτων που είναι οικονομικές οντότητες δομημένες με τη μορφή ομίλων, αλλά όχι στην ευνοϊκότερη μεταχείριση των τελευταίων.
- (128) Τέλος, εάν η Επιτροπή αποδεχόταν το επιχειρήμα του Βελγίου ως προς αυτό το ζήτημα, αυτό θα σήμαινε ότι ένα κράτος μέλος θα μπορούσε να αποφύγει την τήρηση των κανόνων της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων, απλώς με την εισαγωγή μιας απαλλαγής στον φορολογικό του κώδικα.

6.3.1.3. Συμπέρασμα σχετικά με το σύστημα αναφοράς

- (129) Εν κατακλείδι, το σύστημα αναφοράς βάσει του οποίου πρέπει να διαπιστώνεται αν η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών έχει ή όχι επιλεκτικό χαρακτήρα είναι το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο, στόχος του οποίου είναι να φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο τα κέρδη όλων των ημεδαπών εταιρειών ή αυτών που ασκούν δραστηριότητα διαμέσου μιας μόνιμης εγκατάστασης στο Βέλγιο. Πράγματι, εφόσον ο στόχος του εν λόγω καθεστώτος είναι η προσαρμογή των φορολογητέων εταιρικών κερδών για την είσπραξη του φόρου εταιρειών στο Βέλγιο σύμφωνα με το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο, το σύστημα αυτό αποτελεί το σύστημα αναφοράς βάσει του οποίου πρέπει να εξεταστεί το επίμαχο καθεστώς για να διαπιστωθεί κατά πόσο έχει παρασχεθεί επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους αυτού του καθεστώτος.

6.3.2. Η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς

- (130) Εφόσον έχει αποδειχθεί ότι το κοινό σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο είναι το σύστημα αναφοράς σε σχέση με το οποίο πρέπει να αξιολογηθεί το επίμαχο καθεστώς, πρέπει να διαπιστωθεί αν η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα αναφοράς συνεπαγόμενη άνιση μεταχείριση μεταξύ των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση σε σχέση με τον επιδιωκόμενο στόχο αυτού του συστήματος.

⁽⁷²⁾ Άρθρο 179 σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παράγραφος 1 σημείο 5 του ΚΦΕ 92.

⁽⁷³⁾ Βλέπε υπόθεση C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, σκέψη 18· και συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή κατά κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και του Ηνωμένου Βασιλείου, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 73.

- (131) Όσον αφορά αυτό το δεύτερο στάδιο της ανάλυσης της επιλεκτικότητας, η διαπίστωση του κατά πόσον ένα φορολογικό μέτρο συνιστά ή όχι παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς συμβαδίζει συνήθως με τον ορισμό του πλεονεκτήματος που παρέχει αυτό το μέτρο στους δικαιούχους. Πράγματι, όταν ένα φορολογικό μέτρο οδηγεί σε αδικαιολόγητη μείωση του φόρου που οφείλεται από δικαιούχους οι οποίοι, χωρίς το εν λόγω μέτρο, θα όφειλαν να καταβάλουν υψηλότερο φόρο βάσει του συστήματος αναφοράς, η μείωση αυτή συνιστά ταυτόχρονα την παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς και το πλεονέκτημα που παρέχει αυτό το φορολογικό μέτρο.
- (132) Η Επιτροπή θεωρεί ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών που χορηγείται βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο και όχι απλή εφαρμογή του συστήματος αυτού. Όπως αποδεικνύεται στις δύο ακόλουθες υποενότητες, η Επιτροπή θεωρεί ότι η εν λόγω παρέκκλιση παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους του επίμαχου καθεστώτος.
- (133) Καταρχάς, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών αποκλίνει από το κοινό σύστημα φορολόγησης των κερδών των εταιρειών που προβλέπεται από το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο, βάσει του οποίου οι ημεδαπές οντότητες εταιρειών ή εκείνες που δραστηριοποιούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Βέλγιο φορολογούνται με βάση τα συνολικά κέρδη τους, δηλαδή τα κέρδη που πράγματι καταγράφουν, και όχι βάσει ενός υποθετικού επιπέδου κέρδους που εκτιμάται ως «προσαρμοσμένο κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού» για την εν λόγω οντότητα. Η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών παρέχει στις βελγικές οντότητες ενός ομίλου που επωφελούνται από το επίμαχο καθεστώς επιλεκτικό πλεονέκτημα για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, με το να απαλλάσσει από τον εταιρικό φόρο στο Βέλγιο ένα μέρος των κερδών που όντως δημιουργήθηκαν ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Επιπλέον, και με την επιφύλαξη της προηγούμενης αιτιολογικής σκέψης, ανεξάρτητα από το αν μπορεί να θεωρηθεί ότι το σύστημα αναφοράς περιλαμβάνει γενικό κανόνα που προβλέπει ότι οι εταιρείες ενός πολυεθνικού ομίλου που είναι εγκατεστημένες ή ασκούν δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Βέλγιο δεν πρέπει να φορολογούνται για τα πραγματικά κέρδη τα οποία υπερβαίνουν ένα κέρδος που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, το οποίο δεν συμβαίνει ⁽⁷⁵⁾, η Επιτροπή κρίνει ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών συνιστά κακή εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και επομένως μια απόκλιση από αυτήν, που αποτελεί μέρος του συστήματος αυτού ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Το εν λόγω καθεστώς παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους του, κατά παρέκκλιση από το κοινό σύστημα της φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο

- (135) Ένα οικονομικό πλεονέκτημα μπορεί να παρέχεται μειώνοντας με διάφορους τρόπους τη φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείρησης, ιδίως μέσω της μείωσης της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου ⁽⁷⁷⁾. Όπως εξηγείται στο τμήμα 2.1, το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών επιτρέπει στις ημεδαπές οντότητες ή σε αυτές που ασκούν δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Βέλγιο και ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο να μειώσουν τον οφειλόμενο στο Βέλγιο φόρο τους μέσω της έκπτωσης του λεγόμενου «πλεονάζοντος» κέρδους από το κέρδος που πράγματι καταγράφουν. Αυτό το πλεονάζον κέρδος υπολογίζεται με την εκτίμηση του υποθετικού μέσου κέρδους το οποίο θα μπορούσε να δημιουργήσει σε ανάλογες συνθήκες μια αυτόνομη επιχείρηση που ασκεί ανάλογες δραστηριότητες. Η διαφορά ανάμεσα σε αυτό το πραγματικό κέρδος της επιχείρησης και στο υποθετικό μέσο κέρδος αποτυπώνεται στη συνέχεια σε ποσοστό απαλλαγής των προ φόρων κερδών για να ληφθεί ένα μέσο ποσοστό του πλεονάζοντος κέρδους σε μια προβλεπόμενη περίοδο. Το ποσοστό αυτό αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα βάση που καθορίστηκε για τον δικαιούχο δυνάμει του επίμαχου καθεστώτος για τα πέντε έτη κατά τα οποία οι φορολογικές αρχές του Βελγίου δεσμεύονται από την προαπόφαση.
- (136) Η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν προσφέρεται, ωστόσο, σε όλες τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση, γεγονός που, σε σχέση με τον στόχο του συστήματος φορολόγησης των εταιρειών στο Βέλγιο που είναι η φορολόγηση των κερδών των εταιρειών, αντιστοιχεί σε όλες τις εταιρείες που υπόκεινται στον

⁽⁷⁴⁾ Βλέπε τμήμα 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Βλέπε τμήμα 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Βλέπε τμήμα 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Βλέπε υπόθεση C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2005:768, σκέψη 78. υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze κ.ά., EU:C:2006:8, σκέψη 132· υπόθεση C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31. Βλέπε επίσης παράγραφο 9 της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, EE C 384 της 10.12.1998, σ. 3. Βλέπε επίσης την απόφαση 2003/601/EK, αιτιολογικές σκέψεις 33 έως 35.

εταιρικό φόρο στο Βέλγιο. Πράγματι, το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο δεν περιέχει καμία αρχή και κανένα κανόνα που επιτρέπει τη φορολογική απαλλαγή του πραγματικού κέρδους που υπερβαίνει ένα υποθετικό επίπεδο κέρδους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού⁽⁷⁸⁾. Το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, που επικαλείται το Βέλγιο για να χορηγήσει την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών βάσει του επίμαχου καθεστώτος, δεν έχει ούτε αυτή την έννοια ούτε αυτό το αποτέλεσμα. Το επίμαχο καθεστώς συνιστά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που προβλέπεται από το φορολογικό δίκαιο του Βελγίου, της φορολόγησης των πραγματικών κερδών.

- (137) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή επιβεβαιώνει τη γνώμη που διατυπώθηκε στην αιτιολογική σκέψη 89 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας, δηλαδή ότι το εν λόγω καθεστώς είναι επιλεκτικό σε διάφορα επίπεδα και για διαφόρους λόγους.
- (138) Πρώτον, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών προσφέρεται μόνο στις επιχειρήσεις που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο και όχι στις αυτοτελείς επιχειρήσεις ή οντότητες που ανήκουν σε εθνικούς ομίλους εταιρειών. Πράγματι, δεδομένου ότι το εν λόγω καθεστώς βασίζεται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, που περιορίζει την εφαρμογή της απαλλαγής — και τη χορήγηση της αναγκαίας για την απαλλαγή προαπόφασης — στις οντότητες που συμμετέχουν σε διασυνοριακές συναλλαγές, μόνον οι βελγικές οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο μπορούν να τύχουν της εν λόγω απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών. Με άλλα λόγια, το οικονομικό πλεονέκτημα που παρέχεται στους δικαιούχους του επίμαχου καθεστώτος είναι επιλεκτικό *de jure*, διότι πρόσβαση σε αυτό έχουν μόνον οι οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο, και όχι οι αυτόνομες επιχειρήσεις ή οντότητες που ανήκουν σε εθνικό όμιλο εταιρειών. Ειδικότερα, οι οντότητες που ανήκουν σε εθνικό όμιλο εταιρειών θα μπορούσαν επίσης να λειτουργήσουν ως κεντρική επιχείρηση μετά από μια εθνική αναδιοργάνωση και θα μπορούσαν, επομένως, να υποστηρίξουν ότι τα κέρδη που πράγματι κατέγραψαν μετά την αναδιάρθρωση αυτή υπερβαίνουν το υποθετικό μέσο κέρδος που θα μπορούσε να αναμένει να καταγράψει μια αυτόνομη εταιρεία που ασκεί παρόμοιες δραστηριότητες, χάρη στην (υποτιθέμενη) δημιουργία συνεργειών ή οικονομιών κλίμακας σε εθνικό επίπεδο. Ωστόσο, σε αντίθεση με τις κεντρικές επιχειρήσεις των διεθνών ανταγωνιστών που είναι εγκατεστημένες στο Βέλγιο και συναλλάσσονται με αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου, οι εν λόγω οντότητες δεν μπορούν να επωφεληθούν από την έκπτωση επί της φορολογητέας βάσης τους που προβλέπεται από το επίμαχο καθεστώς σε περίπτωση πλεοναζόντος κέρδους, διότι οι οντότητες αυτές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92.
- (139) Δεύτερον, για να τύχουν της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών βάσει του επίμαχου καθεστώτος, πρέπει να λάβουν προέγκριση από την υπηρεσία προαποφάσεων υπό μορφή προαπόφασης· η έγκριση μπορεί να χορηγηθεί μόνο για τις μελλοντικές καταστάσεις ή πράξεις που δεν έχουν ακόμη παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο και όχι για υφιστάμενες καταστάσεις. Το σύστημα φορολογικών προαποφάσεων, που εισήχθη στον βελγικό φορολογικό κώδικα με τον νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 2002, ορίζει πράγματι ότι η προαπόφαση εφαρμόζεται μόνο «σε συγκεκριμένη κατάσταση ή πράξη που δεν έχει ακόμα παραγάγει αποτελέσματα σε φορολογικό επίπεδο» για τον συγκεκριμένο φορολογούμενο⁽⁷⁹⁾. Πιο συγκεκριμένα, ο φορολογούμενος δεν δικαιούται να ζητήσει προαπόφαση που καλύπτει τις φορολογικές συνέπειες της τρέχουσας κατάστασής του, εφόσον μόνον οι φορολογικές συνέπειες μιας «νέας κατάστασης» μπορούν να καλύπτονται από μια φορολογική προαπόφαση. Οι εν λόγω όροι εφαρμόζονται επίσης στις φορολογικές αποφάσεις που χορηγούν απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών βάσει του επίμαχου καθεστώτος. Πράγματι, στο δείγμα των προαποφάσεων για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών που ανέλυσε η Επιτροπή, κάθε προαπόφαση ανέφερε σημαντικές επενδύσεις και/ή τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης και/ή τη μετεγκατάσταση δραστηριότητας στο Βέλγιο⁽⁸⁰⁾. Τα στοιχεία αυτά δεν παρατίθενται ρητά ως προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής πλεοναζόντων

⁽⁷⁸⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 125.

⁽⁷⁹⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 44.

⁽⁸⁰⁾ Βλέπε απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013 στην υπόθεση 2011.569, § 42: «Το πρόγραμμα επενδύσεων που συνδέεται με αυτά τα έργα είναι το ακόλουθο: [...] δημιουργία μιας τρίτης γραμμής παραγωγής: επένδυση ύψους 2,2 εκατ. δολαρίων ΗΠΑ [...] για τη δημιουργία τέταρτης και πέμπτης γραμμής παραγωγής: συμπληρωματική επένδυση ύψους τουλάχιστον 5 εκατ. δολαρίων ΗΠΑ [...]». § 43: «Όσον αφορά τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης, οι επενδύσεις αυτές θα πρέπει να οδηγούν σε αύξηση του αριθμού των εργαζομένων του ομίλου στο Βέλγιο τουλάχιστον κατά 30 έως 40 ισοδύναμα θέσεων απασχόλησης». § 83: «[...] (Η αιτούσα) δεσμεύεται να αυήσει την παραγωγική της ικανότητα στο Βέλγιο [...]» και § 91: «(η αιτούσα) θα δημιουργήσει μεγαλύτερα κέρδη στο Βέλγιο λόγω των οικονομιών κλίμακας και των συνεργειών από τις οποίες θα επωφεληθεί λόγω της αύξησης της παραγωγικής της ικανότητας μετά την απόφαση για πρόσθετες επενδύσεις από τον όμιλο». απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2007 στην υπόθεση 600.460, § 15: «[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007» (η επιχείρηση προτίθεται να μετεγκαταστήσει την κεντρική επιχείρηση από (αλλοδαπή) στο Βέλγιο εντός του 2007). § 18: «The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium» (Για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται επί του παρόντος (αλλοδαπή) απαιτούνται 15 θέσεις απασχόλησης. Όλες αυτές οι θέσεις θα μεταφερθούν στο Βέλγιο). απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005 στην υπόθεση 500.249, § 6: «De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoeename als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen». απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2013 στην υπόθεση 2013.540, τμήμα 2: Επίπτωση στο επίπεδο της απασχόλησης στο Βέλγιο § 68: «Χάρη στη δημιουργία της κεντρικής αρχής προμηθειών και του γραφείου για θέματα ποιότητας στο Βέλγιο, θα μπορέσουν να δημιουργηθούν ή να διατηρηθούν 20 νέες θέσεις απασχόλησης στο Βέλγιο. Προβλέπεται επίσης μεσοπρόθεσμα η πρόσληψη 4 επιπλέον εργαζομένων μετά το 2015.» § 69: «[...] ο αριθμός σημείων πώλησης στο Βέλγιο καθώς και η εμπορική επιφάνεια [...] εκτιμάται ότι θα αυξηθούν. Αναμένεται συνεπώς η λειτουργία πρόσθετων θέσεων απασχόλησης στο βελγικό δίκτυο διανομής.» § 70: «Πρέπει επίσης να καταστεί σαφές ότι, σε περίπτωση πτώχευσης, η απώλεια θέσεων απασχόλησης στην (εξαγορασθείσα επιχείρηση) θα ανέλθει σε [...] 300 ισοδύναμα πλήρους απασχόλησης.» § 71-72: «Πρέπει να επισημανθεί ότι (η αιτούσα) προτίθεται επίσης [...] να δημιουργήσει μια νέα αποθήκη συντήρησης [...], γεγονός που θα οδηγούσε στη δημιουργία νέων θέσεων απασχόλησης.»

κερδών βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, αλλά είναι απαραίτητα για την έκδοση προαπόφασης, η οποία είναι υποχρεωτική για την εφαρμογή της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών. Η υποχρέωση να υπάρχει «νέα κατάσταση», που απορρέει από την υποχρέωση υποβολής αίτησης για προαπόφαση για τη χορήγηση του ευεργετήματος της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών⁽⁸¹⁾, συνεπάγεται αυτοδικαίως επιλεκτικότητα μεταξύ των πολυεθνικών ομίλων που τροποποιούν το επιχειρηματικό τους μοντέλο δημιουργώντας νέες δραστηριότητες στο Βέλγιο και όλων των άλλων οικονομικών φορέων (συμπεριλαμβανομένων των πολυεθνικών ομίλων) που συνεχίζουν να ακολουθούν τα υφιστάμενα επιχειρηματικά μοντέλα στο Βέλγιο.

- (140) Τρίτον, το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών απαλλάσσει το κέρδος που προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς, από συνέργειες, οικονομίες κλίμακας ή άλλα οφέλη που απορρέουν από τη συμμετοχή σε έναν πολυεθνικό όμιλο. Μολονότι όλοι οι όμιλοι εταιρειών μπορούν να επικαλεστούν αυτά τα πλεονεκτήματα, μόνον οι οντότητες που ανήκουν σε έναν πολυεθνικό όμιλο αρκετά μεγάλο για να αποφέρει σημαντικά οφέλη που αντλούνται από συνέργειες, οικονομίες κλίμακας και άλλα πλεονεκτήματα εντός ομίλου ενθαρρύνονται να λάβουν προαπόφαση βάσει του εν λόγω καθεστώτος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η διαδικασία για την έκδοση προαπόφασης απαιτεί την υποβολή αναλυτικής αίτησης που παρουσιάζει τη νέα κατάσταση η οποία δικαιολογεί την απαλλαγή, περιγράφει λεπτομερώς την παρουσία της εταιρείας όσον αφορά τις θέσεις απασχόλησης και παρέχει πλήρη μελέτη των πλεοναζόντων κερδών, στοιχεία που είναι πολύ πιο επαχθή για τους μικρούς ομίλους παρά για τους μεγάλους. Οι συνέργειες και οι εξοικονομήσεις κόστους που προβάλλονται στις αιτήσεις για προαποφάσεις απαιτούν πράγματι ότι η εμβέλεια και το μέγεθος των δραστηριοτήτων να είναι αρκούντως σημαντικά, ώστε να δικαιολογούν την αίτηση προαπόφασης. Πράγματι, απαντώντας σε αίτημα της Επιτροπής, το Βέλγιο δεν μπόρεσε να παράσχει ούτε ένα παράδειγμα απαλλαγής πλεοναζόντων κερδών που τη ζήτησε και την έλαβε μια βελγική οντότητα που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο μικρού μεγέθους. Με άλλα λόγια, το επίδικο καθεστώς είναι επίσης *de facto* επιλεκτικό, δεδομένου ότι μόνον οι βελγικές οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο μεγάλου μεγέθους, ή στην καλύτερη περίπτωση μεσαίου μεγέθους, μπορούν πράγματι να επωφεληθούν από την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, και όχι οι οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο μικρού μεγέθους.
- (141) Συμπερασματικά, δεδομένου ότι το επίμαχο καθεστώς επιτρέπει μόνον στις βελγικές οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο επαρκώς σημαντικό, ο οποίος δημιουργεί νέες δραστηριότητες στο Βέλγιο, να μειώσει τη φορολογητέα βάση του αφαιρώντας από τα κέρδη που πράγματι κατέγραψε το αποκαλούμενο «πλεονάζον κέρδος», το καθεστώς αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε αυτές τις οντότητες για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Πράγματι, μειώνοντας το ποσό του κανονικά οφειλόμενου φόρου δυνάμει του κοινού συστήματος φορολόγησης των εταιρικών κερδών, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών ελαφρύνει τον προϋπολογισμό αυτών των βελγικών οντοτήτων από μια επιβάρυνση την οποία θα έπρεπε υπό κανονικές συνθήκες να επωμιστούν, παρέχοντας σε αυτές ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα.
- (142) Το Βέλγιο απιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση που παρέχει το επίμαχο καθεστώς επικαλούμενο την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 7ης Νοεμβρίου 2014 στην υπόθεση T-399/11, υποστηρίζοντας ότι το γεγονός ότι ένα φορολογικό μέτρο περιορίζεται στις πολυεθνικές εταιρείες δεν είναι αρκετό για να θεωρηθεί ότι έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι αυτός ο όμιλος εταιρειών, σε αντίθεση με τις εξωχώριες εταιρείες (*offshore*), για παράδειγμα, δεν έχουν κοινά χαρακτηριστικά όσον αφορά τον οικονομικό τομέα, τη δραστηριότητα, το μέγεθος του ισολογισμού, τον αριθμό μισθωτών ή τη χώρα εγκατάστασης⁽⁸²⁾. Ωστόσο, κατά της απόφασης στην οποία αναφέρεται το Βέλγιο⁽⁸³⁾ έχει υποβληθεί αίτηση αναιρέσης και επιπλέον δεν εφαρμόζεται στο επίμαχο καθεστώς, εφόσον αφορούσε το ζήτημα του κατά πόσον ένα φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με συγκεκριμένες χρηματοοικονομικές συναλλαγές ήταν επιλεκτικό, ενώ το επίμαχο καθεστώς αφορά πλεονεκτήματα που παρέχονται σε ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Πράγματι, στην απόφαση στην οποία αναφέρεται το Βέλγιο, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι ένα φορολογικό μέτρο που ευνοεί την εξαγορά αλλοδαπών θυγατρικών σε σχέση με την εξαγορά ημεδαπών θυγατρικών δεν συνεπάγεται κανένα επιλεκτικό πλεονέκτημα για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι δεν αποκλείει εξ ορισμού καμία κατηγορία επιχειρήσεων να επωφεληθεί από αυτό. Αντιθέτως, μόνον ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων μπορούν να επωφεληθούν από το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, δηλαδή οι οντότητες που ανήκουν σε έναν αρκετά μεγάλο πολυεθνικό όμιλο ο οποίος δημιουργεί νέες δραστηριότητες στο Βέλγιο.

⁽⁸¹⁾ Για προαποφάσεις, εκτός από εκείνες που αφορούν την εφαρμογή της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, η υποχρέωση αυτή δεν δημιουργεί προβλήματα επιλεκτικότητας. Οι συνήθεις προαποφάσεις παρέχουν απλώς μια ασφάλεια δικαίου όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση σύμφωνα με κανόνες που εφαρμόζονται ισότιμα έναντι όλων των εταιρειών, με ή χωρίς προαπόφαση. Κατά συνέπεια, εκτός από την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, το φορολογητέο κέρδος θα είναι καταρχήν το ίδιο, ανεξάρτητα από το αν έχει καθοριστεί εκ των προτέρων σε μια προαπόφαση ή εκ των υστέρων σε μια φορολογική δήλωση. Η προαπόφαση που χορηγεί την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών λειτουργεί, ωστόσο, στην πράξη ως προέγκριση. Η νομοθεσία προβλέπει ότι η έκπτωση, σε περίπτωση που το πλεονάζον κέρδος υπερβαίνει το κέρδος που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, πρέπει να καθορίζεται με εκ των προτέρων απόφαση και μπορεί να ζητηθεί μόνον εκ των υστέρων σε μια φορολογική δήλωση. Ως εκ τούτου, μια εταιρεία που καταγράφει υψηλά πραγματικά κέρδη (πλεονάζοντα) στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής της δραστηριότητας δεν μπορεί να επωφεληθεί από την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών. Ως εκ τούτου, δύο εταιρείες που βρίσκονται στην ίδια νομική και πραγματική κατάσταση, η μία μετά από αναδιάρθρωση και η άλλη στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητάς της, θα αντιμετωπίζονται διαφορετικά, διότι μόνον η πρώτη εταιρεία μπορεί να ζητήσει προαπόφαση για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.

⁽⁸²⁾ Υπόθεση T-399/11, Banco Santander SA και Santusa Holding κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Υπόθεση C-21/15 P, Επιτροπή κατά Banco Santander και Santusa.

- (143) Επιπλέον, η Επιτροπή δεν θεωρεί, όπως ισχυρίζεται το Βέλγιο, ότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα συνδέεται με τη μη φορολόγηση στην αλλοδαπή των κερδών που απαλλάσσονται στο Βέλγιο, δεδομένου ότι το Βέλγιο μειώνει μονομερώς τη φορολογητέα βάση της οντότητας του βελγικού ομίλου που απολαμβάνει το εν λόγω καθεστώς, ανεξάρτητα από την πραγματική ή εικαζόμενη φορολόγηση των ίδιων κερδών από άλλο κράτος μέλος. Σε κάθε περίπτωση, το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ απαγορεύει τη χορήγηση κρατικής ενίσχυσης από ένα κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, το ερώτημα αν ένα ειδικό καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα στους δικαιούχους του πρέπει να αξιολογείται υπό το πρίσμα των ενεργειών του εν λόγω κράτους μέλους, και στη συγκεκριμένη περίπτωση του Βελγίου. Η αξιολόγηση αυτή δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη ενδεχόμενο ουδέτερο ή αρνητικό αντίκτυπο του καθεστώτος στο επίπεδο των άλλων εταιρειών του ομίλου λόγω της μεταχείρισής τους από άλλα κράτη μέλη.

6.3.2.2. Το εν λόγω καθεστώς παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού

- (144) Ανεξάρτητα από το αν το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο μπορεί να θεωρηθεί ότι περιέχει ή δεν περιέχει ένα γενικό κανόνα που απαγορεύει τη φορολόγηση του κέρδους που πράγματι καταγράφουν οι εταιρείες ενός πολυεθνικού ομίλου, το οποίο υπερβαίνει το κέρδος που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, πράγμα που η Επιτροπή αμφισβητεί⁽⁸⁴⁾, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, διότι οι λόγοι που δικαιολογούν την απαλλαγή και τη μέθοδο που χρησιμοποιείται για να καθοριστεί το πλεονάζον κέρδος για τους σκοπούς της εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος παραβιάζουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία αποτελεί μέρος του συστήματός αυτού.

α) Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σε σχέση με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης

- (145) Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η μείωση της φορολογητέας βάσης που απορρέει από ένα φορολογικό μέτρο που επιτρέπει στον φορολογούμενο να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών, τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που δεν είναι παρόμοιες με τις τιμές που θα εφαρμόζονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που συναλλάσσονται σε συγκρίσιμες συνθήκες σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον εν λόγω φορολογούμενο, καθόσον ο φόρος τον οποίο οφείλει να καταβάλει βάσει του γενικού φορολογικού συστήματος είναι χαμηλότερος από εκείνον που πρέπει να καταβάλλουν ανεξάρτητες εταιρείες οι οποίες υπολογίζουν τη φορολογητέα βάση τους με γνώμονα τα κέρδη που πράγματι καταγράφουν⁽⁸⁵⁾.
- (146) Στην απόφασή του σχετικά με το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζει το Βέλγιο στα κέντρα συντονισμού⁽⁸⁶⁾, το Δικαστήριο εξέτασε προσφυγή ακυρώσεως κατά αποφάσεως της Επιτροπής η οποία αποφάνθηκε ιδίως ότι ο τρόπος καθορισμού του φορολογητέου εισοδήματος που προβλέπει το εν λόγω καθεστώς παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε αυτά τα κέντρα⁽⁸⁷⁾. Σύμφωνα με το επίμαχο καθεστώς, τα φορολογητέα κέρδη καθορίζονταν σε ένα κατ' αποκοπήν ποσό που αντιστοιχούσε σε ένα ποσοστό επί του συνολικού ποσού των δαπανών και των εξόδων λειτουργίας, από τα οποία εξαιρούνταν τα έξοδα προσωπικού και οι χρηματοοικονομικές δαπάνες. Κατά το Δικαστήριο, «για να εκτιμηθεί αν ο καθορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων, όπως προβλέπεται στο καθεστώς των κέντρων συντονισμού, παρέχει ευεργέτημα στα εν λόγω κέντρα, επιβάλλεται, [...], η σύγκριση του καθεστώτος αυτού με το καθεστώς κοινού δικαίου που στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ κέρδους και ζημίας για μια επιχείρηση που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού. Το Δικαστήριο έκρινε στη συνέχεια ότι «ο αποκλεισμός των εξόδων προσωπικού και των χρηματοοικονομικών δαπανών από το κόστος καθορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων των οικείων κέντρων δεν συνεπάγεται τιμές μεταβιβάσεως ανάλογες προς εκείνες που ισχύουν υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού», το οποίο, κατά το Δικαστήριο, «[παρέχει] οικονομικό ευεργέτημα στα οικεία κέντρα»⁽⁸⁸⁾.
- (147) Το Δικαστήριο έχει, συνεπώς, δεχθεί ότι ένα φορολογικό μέτρο το οποίο οδηγεί μια εταιρεία που ανήκει σε όμιλο να χρεώνει τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που δεν είναι σύμφωνες με τις τιμές που θα χρεώνονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, δηλαδή τις τιμές που διαπραγματεύονται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό ανάλογες συνθήκες σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην εταιρεία αυτή, διότι συνεπάγεται μείωση της φορολογητέας βάσης και, ως εκ τούτου, του οφειλόμενου φόρου σύμφωνα με το κοινό σύστημα φορολόγησης εταιρειών. Η αρχή αυτή σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών του ίδιου ομίλου θα έπρεπε να αμείβονται όπως οι συναλλαγές από ανεξάρτητες εταιρείες που συναλλάσσονται σε συγκρίσιμες περιστάσεις υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού συνήθως καλείται «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού».

⁽⁸⁴⁾ Βλέπε τμήμα 6.3.1.2 και την αιτιολογική σκέψη 136.

⁽⁸⁵⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forùm 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Ibid.

⁽⁸⁷⁾ Απόφαση 2003/757/ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (EE L 282 της 30.10.2003, σ. 25).

⁽⁸⁸⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forùm 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψεις 95 έως 97.

- (148) Σκοπός της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού είναι να διασφαλίσει ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ των εταιρειών του ίδιου ομίλου αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με γνώμονα το κέρδος που θα προέκυπτε, εάν οι συναλλαγές αυτές εκτελούνταν από ανεξάρτητες εταιρείες· διαφορετικά οι εταιρείες του ομίλου απολαμβάνουν ευνοϊκή μεταχείριση ανάλογα με το κοινό σύστημα φορολογίας εταιρειών για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους, σε αντίθεση με τις αυτοτελείς εταιρείες, γεγονός το οποίο θα συνεπαγόταν άνιση μεταχείριση σε σχέση με τον στόχο αυτού του συστήματος, ο οποίος συνίσταται στη φορολόγηση των κερδών όλων των εταιρειών που υπάγονται στη φορολογική δικαιοδοσία του.
- (149) Για να εκτιμηθεί αν το Βέλγιο παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα μέσω του εν λόγω καθεστώτος, η Επιτροπή πρέπει να επαληθεύσει αν η μέθοδος που υιοθέτησε το Βέλγιο για να προσδιοριστεί το προσαρμοσμένο κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού προσαρμόζεται κατά το δεύτερο στάδιο του καθεστώτος αποκλίνει από μια μέθοδο που οδηγεί σε μια αξιόπιστη προσέγγιση ενός αποτελέσματος που βασίζεται στα δεδομένα αγοράς και, κατά συνέπεια από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Στο μέτρο που η μέθοδος συνεπάγεται μείωση του φόρου που οφείλει η βελγική οντότητα βάσει του κοινού συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο σε σχέση με τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, το καθεστώς αυτό θα θεωρείται επιλεκτικό πλεονέκτημα για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.
- (150) Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί ως εκ τούτου αναπόσπαστο μέρος της αξιολόγησης της Επιτροπής, σε σχέση με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, των φορολογικών μέτρων υπέρ των εταιρειών ενός ομίλου, ανεξάρτητα από το αν ένα κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή αυτή στο εθνικό του νομικό σύστημα και με ποια μορφή. Εφαρμόζεται για να διαπιστωθεί αν τα φορολογητέα κέρδη μιας εταιρείας που ανήκει σε όμιλο για τους σκοπούς του υπολογισμού του φόρου εταιρειών υπολογίστηκαν με την εφαρμογή μιας μεθόδου που προσεγγίζει τις συνθήκες της αγοράς, έτσι ώστε η εταιρεία αυτή να μην έχει ευνοϊκή μεταχείριση, σύμφωνα με το κοινό σύστημα φορολογίας εταιρειών, με αυτή που έχουν αυτόνομες εταιρείες το φορολογητέο εισόδημα των οποίων καθορίζεται από την αγορά. Έτσι, για να μην υπάρχει η παραμικρή αμφιβολία, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόζει η Επιτροπή για την αξιολόγηση των κρατικών ενισχύσεων δεν είναι η αρχή που απορρέει από το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών, που αποτελούν μη δεσμευτικές πράξεις, αλλά μια γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης σε φορολογικά θέματα που εμπίπτει στην εφαρμογή του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, η οποία δεσμεύει τα κράτη μέλη και καλύπτει τις εθνικές φορολογικές διατάξεις ⁽⁸⁹⁾.
- (151) Στην προκειμένη περίπτωση, η Επιτροπή θεωρεί ότι η μέθοδος για τον προσδιορισμό των «προσαρμοσμένων κερδών βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού» κατά το δεύτερο στάδιο που προβλέπεται από το επίμαχο καθεστώς, όπως περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 15, παρεκκλίνει από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, γεγονός που συνεπάγεται τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος στις οντότητες που επωφελούνται από αυτό το καθεστώς. Σύμφωνα με την περιγραφή του εν λόγω καθεστώτος από τις βελγικές αρχές και με βάση τις πληροφορίες που περιέχονται στο δείγμα των μεμονωμένων προαποφάσεων που εξέτασε η Επιτροπή ⁽⁹⁰⁾, οι βελγικές οντότητες του ομίλου που τυγχάνουν απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών θεωρούνται ως διαχειριστές που ασκούν τις πλέον σύνθετες λειτουργίες στο πλαίσιο του πολυεθνικού ομίλου τους (είτε πρόκειται για το σύνολο των λειτουργιών είτε μόνο για εκείνες που συνδέονται με έναν τομέα δραστηριότητας ή μία γεωγραφική περιοχή). Όπως εξηγείται στην επόμενη ενότητα, η Επιτροπή εκτιμά, κατά συνέπεια, ότι το συνολικό υπόλοιπο κέρδος που προκύπτει από ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ αυτών των οντοτήτων και των συνδεδεμένων εταιρειών εντός του ομίλου θα πρέπει να καταλογίζεται στις βελγικές οντότητες του ομίλου ως κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου). Η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού δεν αφήνει περιθώριο για μια γενική ξεχωριστή αναγνώριση και καταλογισμό των κερδών που είναι αποτέλεσμα συνεργιών και οικονομικών κλίμακας στο πλαίσιο μιας αξιολόγησης της ενδοομιλικής τιμολόγησης (στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου).
- β) Το εναπομένον κέρδος είναι το κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού της βελγικής οντότητας του ομίλου που ενεργεί ως «κεντρική επιχείρηση»
- (152) Οι βελγικές αρχές αναφέρουν ότι το επίμαχο καθεστώς βασίζεται στην ιδέα ότι οι βελγικές οντότητες του ομίλου λειτουργούν ως «κεντρικές επιχειρήσεις» ⁽⁹¹⁾. Κατά την άποψή τους, οι κύριες αρμοδιότητες που αφορούν τη στρατηγική και την τακτική της διαδικασίας λήψης των πλέον πολύπλοκων αποφάσεων του ομίλου, είτε αυτές αφορούν

⁽⁸⁹⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψη 81. Βλέπε επίσης υπόθεση T-538/11, Βασίλειο του Βελγίου κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2015:188, σκέψεις 65 και 66, και τη νομολογία στην οποία παραπέμπει.

⁽⁹⁰⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 65.

⁽⁹¹⁾ Οι ισχύουσες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση δεν παρέχουν τον ορισμό του όρου «κεντρική επιχείρηση». Η παράγραφος 9.2 των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών εισάγει τον όρο «εντολέας» ως αντισυμβαλλόμενου μιας αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης που ενεργεί ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου, αντιπρόσωπος, παραγγελιοδόχος ή υπεργολάβος για τον εντολέα, αλλά οι αρχές αυτές δεν ορίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τον όρο «εντολέας». Άλλα παραδείγματα στα οποία μια οικονομική οντότητα αναφέρεται ως εντολέας στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής παρατίθενται στις παραγράφους 9.26 και 9.27 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Σε μια δομή ομίλου, μπορεί να είναι ορθολογική από οικονομική άποψη η κατανομή των αρμοδιοτήτων ανάμεσα σε μια οικονομική οντότητα που είναι υπεύθυνη για τις στρατηγικές εμπορικές αποφάσεις και σε μια άλλη οντότητα που ασκεί λειτουργίες παραγωγής και εκτέλεσης. Για τον σκοπό αυτό, η διάρθρωση αυτή πρέπει να είναι σύμφωνη με τους όρους της αγοράς, ώστε να τηρείται η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

το σύνολο των λειτουργιών είτε μόνον εκείνες που συνδέονται με έναν επιχειρηματικό τομέα ή μια γεωγραφική περιοχή, είναι ενοποιημένες στις βελγικές οντότητες του ομίλου. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου που συναλλάσσονται με αυτές τις βελγικές οντότητες του ομίλου θα πρέπει να είναι οι υπεργολάβοι, πάροχοι υπηρεσιών έρευνας, διανομείς περιορισμένου κινδύνου, παραγγελιοδόχοι/αντιπρόσωποι⁽⁹²⁾ ή άλλες οντότητες που ασκούν «αυτοματοποιημένα» καθήκοντα και έχουν περιορισμένες αρμοδιότητες.

- (153) Όπως εξηγείται στην αιτιολογική σκέψη 15, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών χορηγείται βάσει προσέγγισης σε δύο στάδια. Στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου της μεθόδου αυτής, η βελγική οντότητα του ομίλου εκτιμά το κέρδος της σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού ως εναπομένον κέρδος· αυτό συνεπάγεται τη χρήση μιας μεθόδου μονομερούς καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως η MTMN που χρησιμοποιείται ευρύτερα στην πράξη⁽⁹³⁾. Η μέθοδος αυτή θεωρείται ορισμένες φορές η κατάλληλη μέθοδος υπολογισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης για τον προσδιορισμό των τιμών και των όρων για την ελεγχόμενη συναλλαγή μεταξύ των οντοτήτων που ασκούν πολύπλοκα καθήκοντα και των οντοτήτων που ασκούν λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα. Το συναλλασσόμενο μέρος που ελέγχεται κατά την εφαρμογή της MTMN είναι, κατά γενικό κανόνα, το συναλλασσόμενο μέρος στο οποίο η μέθοδος μπορεί να εφαρμοσθεί με τον πλέον αξιόπιστο τρόπο και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πλέον αξιόπιστα συγκρίσιμα στοιχεία, δηλαδή εκείνο που παρουσιάζει τη λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση⁽⁹⁴⁾. Κατά την εφαρμογή της MTMN, το καθαρό κέρδος του ελεγχόμενου συναλλασσόμενου μέρους εξετάζεται σε σχέση με μια κατάλληλη βάση, όπως το κόστος, οι πωλήσεις ή τα στοιχεία του ενεργητικού⁽⁹⁵⁾. Αντίθετα, το υπόλοιπο κέρδος (ή, ενδεχομένως, η εναπομένουσα ζημία) που απορρέει από τη σειρά των ελεγχόμενων συναλλαγών κατά την εφαρμογή της MTMN θα αποδοθεί στο μέρος που δεν έχει ελεγχθεί, δηλαδή κατά κανόνα στην οντότητα με τα πλέον σύνθετα χαρακτηριστικά.
- (154) Χωρίς να προδικάζει τη σκοπιμότητα της εφαρμογής μιας μονομερούς μεθόδου καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης για τον προσδιορισμό του κέρδους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού της βελγικής οντότητας του ομίλου, κατά το πρώτο στάδιο για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση για την οποία έχει χορηγηθεί προαπόφαση βάσει του εν λόγω καθεστώτος⁽⁹⁶⁾, η Επιτροπή θεωρεί ότι η βελγική οντότητα, ως κεντρική επιχείρηση υπεύθυνη για τη λήψη στρατηγικών και τακτικών αποφάσεων στο εσωτερικό του ομίλου, που διαχειρίζεται και ασκεί τα πλέον σύνθετα καθήκοντα εντός του πολυεθνικού ομίλου, θα πρέπει να λάβει ως αντιστάθμισμα μια αύξηση της προσδοκώμενης απόδοσης προκειμένου να εξασφαλιστεί ένα αποτέλεσμα σύμφωνο με τους όρους της αγοράς⁽⁹⁷⁾. Αντιθέτως, οι αντισυμβαλλόμενοι της στο εσωτερικό του ομίλου που είναι εκτεθειμένοι σε χαμηλό κίνδυνο θα λάβουν μόνο μια περιορισμένη αμοιβή λόγω του γεγονότος ότι είναι προστατευμένοι έναντι των επιχειρηματικών κινδύνων και των συναφών ζημιών⁽⁹⁸⁾. Με άλλα λόγια, στο τέλος της διαδικασίας καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που διεξάγεται κατά το πρώτο στάδιο, καταλογίζεται στη βελγική οντότητα, ως «κεντρική επιχείρηση», το υπόλοιπο κέρδος που είναι αποτέλεσμα των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το υπόλοιπο κέρδος, συνεπώς, ισούται με το κέρδος που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού της βελγικής οντότητας του ομίλου σε σχέση με το σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο και, στην περίπτωση του καθεστώτος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, ισούται με το κέρδος που πράγματι καταγράφεται.
- (155) Ωστόσο, κατά το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας που περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 15, η βελγική οντότητα του ομίλου εκτιμά το κέρδος που θα είχε επιτύχει μια συγκρίσιμη αυτόνομη εταιρεία υπό παρόμοιες περιστάσεις για να επιτύχει ένα «προσαρμοσμένο κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού» εφαρμόζοντας τη MTMN, αυτή τη φορά με ελεγχόμενη τη βελγική οντότητα του ομίλου. Η διαφορά μεταξύ του κέρδους που προκύπτει σύμφωνα με το πρώτο και το δεύτερο στάδιο (υπόλοιπο κέρδος αφού αφαιρεθεί το «προσαρμοσμένο κέρδος που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού» το οποίο υπολογίζεται κατά το στάδιο 2) αποτελεί το ποσό του «πλεονάζοντος κέρδους» που

⁽⁹²⁾ Περιγραφή της κατασκευής βάσει σύμβασης παρατίθεται στην παράγραφο 7.40 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση. Η περιορισμένη διανομή περιγράφεται στην παράγραφο 9.127 και αναφορά στον όρο «αντιπρόσωπος» περιλαμβάνεται στην παράγραφο 6.37 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

⁽⁹³⁾ Άλλες μονομερείς μέθοδοι είναι η μέθοδος της προσαυξημένης τιμής κόστους και η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης.

⁽⁹⁴⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 57.

⁽⁹⁵⁾ Βλέπε υποσημείωση 37 και τις παραγράφους 2.58 και επόμενες των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ.

⁽⁹⁶⁾ Οι εφαρμοστέες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, οι οποίες εγκρίθηκαν το 1995 και ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο θέσπισης του εν λόγω καθεστώτος, εννοούν σαφώς τις παραδοσιακές συναλλακτικές μεθόδους, όπως η CUP, αντί των συναλλακτικών μεθόδων όπως η MTMN για να διαπιστωθεί αν η τιμή μεταβίβασης αντιστοιχεί στην τιμή που λαμβάνεται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (βλέπε παράγραφο 3.49 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995). Η παράγραφος των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2010 ορίζει ως προς αυτό τα ακόλουθα: «Όταν, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων που περιγράφονται στην παράγραφο 2.2, είναι δυνατή η εφαρμογή μιας παραδοσιακής συναλλακτικής μεθόδου και μιας συναλλακτικής μεθόδου των κερδών με τον ίδιο ακριβώς βαθμό αξιοπιστίας, είναι προτιμότερη η παραδοσιακή συναλλακτική μέθοδος αντί της συναλλακτικής μεθόδου των κερδών».

⁽⁹⁷⁾ Βλέπε παράγραφο 1.45 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ. Επιπλέον, η παράγραφος 9.39 των ίδιων κατευθυντήριων γραμμών ορίζει τα ακόλουθα: «Κατά κανόνα, [...] ο καταλογισμός σε έναν από τους συναλλασσόμενους των κινδύνων που συνδέονται με μια ελεγχόμενη συναλλαγή σημαίνει ότι το εν λόγω μέρος οφείλει: [...] γ) Γενικά, να λάβει αντιστάθμιση του κινδύνου μέσω της αύξησης της αναμενόμενης απόδοσης.»

⁽⁹⁸⁾ Υπό την προϋπόθεση ότι μπορεί να αποδειχθεί η οικονομική αιτιολόγηση της δομής της κεντρικής επιχείρησης. Βλέπε επίσης παράγραφο 1.47 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ.

απαλλάσσεται φορολογικά βάσει του επίμαχου καθεστώτος ⁽⁹⁹⁾. Σύμφωνα με το Βέλγιο, το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι βελγικές οντότητες ενός πολυεθνικού ομίλου θα έπρεπε να φορολογούνται μόνο για το «κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού» και, ως εκ τούτου, το κέρδος που πράγματι δημιουργείται το οποίο υπερβαίνει αυτό το προσαρμοσμένο κέρδος που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μπορεί να αγνοείται για τους σκοπούς της φορολόγησης διότι αποτελεί «πλεονάζον κέρδος».

- (156) Η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι το δεύτερο στάδιο είναι σύμφωνο με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Όπως εξηγείται στην αιτιολογική σκέψη 153, κατά γενικό κανόνα, το υπόλοιπο κέρδος που παράγεται από τις ενδοομιλικές συναλλαγές θα πρέπει, στο σύνολό του, να θεωρείται ως το κέρδος σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού της κεντρικής επιχείρησης, υπό το πρίσμα των επιχειρηματικών κινδύνων και των συναφών δαπανών που επιβαρύνουν την τελευταία επιχείρηση (δηλαδή το πιθανό κόστος διαχείρισης ή μείωσης του κινδύνου, ή οι δαπάνες που ενδέχεται να προκύψουν από την επέλευση του κινδύνου) ως κεντρική επιχείρηση στη διάρθρωση του ομίλου. Το μέρος των κερδών που το Βέλγιο θεωρεί ως «πλεονάζοντα» είναι, συνεπώς, στην πραγματικότητα μια συνιστώσα του υπολοίπου κέρδους που καταλογίζεται στη βελγική οντότητα του ομίλου ως κεντρικής επιχείρησης εντός του πολυεθνικού ομίλου της. Η μη συνεκτίμηση οποιουδήποτε κέρδους αυτού του είδους στη φορολογητέα βάση της κεντρικής επιχείρησης συνιστά, κατά συνέπεια, αδικαιολόγητη παρέκκλιση από ένα μηχανισμό της αγοράς, γεγονός αντίθετο στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, που συνεπάγεται τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος στις οντότητες που επωφελούνται από το επίμαχο καθεστώς, εφόσον μειώνει τη φορολογητέα βάση τους δυνάμει του συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο.
- (157) Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι οι βελγικές οντότητες του ομίλου αποκομίζουν μέρος του υπολοίπου κέρδους όχι λόγω των δικών τους λειτουργιών, κινδύνων και στοιχείων ενεργητικού, αλλά επειδή ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο. Το Βέλγιο χαρακτηρίζει αυτό το μέρος του κέρδους ως κέρδος που πηγάζει από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας και ισχυρίζεται ότι δεν θα πρέπει να καταλογίζεται στη βελγική κεντρική επιχείρηση σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Η Επιτροπή δεν αποδέχεται αυτό τον ισχυρισμό.
- (158) Πρώτον, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν υποστηρίζει μια γενική προς τα κάτω προσαρμογή του κέρδους που πηγάζει από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας. Αντιθέτως, απαιτεί τον καταλογισμό του συνόλου του υπολοίπου κέρδους που προέρχεται από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ομίλου σε μια επιχείρηση του ομίλου η οποία έχει την ιδιότητα της κεντρικής επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τη μοναδική συμβολή της στον εν λόγω όμιλο, όπως αποδεικνύεται από τα καθήκοντα που ασκεί, τους κινδύνους που αναλαμβάνει και τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί ⁽¹⁰⁰⁾. Η κατανομή των καθηκόντων, των κινδύνων και των περιουσιακών στοιχείων μεταξύ συνδεδεμένων μερών στις ελεγχόμενες συναλλαγές είναι αυτό που καθορίζει σε ποια οντότητα αποδίδεται ένα εναπομένον κέρδος και σε ποιο βαθμό, βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, και τα κέρδη που πηγάζουν από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας, κατά περίπτωση.
- (159) Η Επιτροπή θεωρεί συναφώς ότι το κέρδος το οποίο θεωρείται από το Βέλγιο ως «πλεονάζον κέρδος», έστω και αν οφείλεται (εν μέρει) σε συνέργειες και οικονομίες κλίμακας, δεν πρέπει να μεταφέρεται, αλλά να φορολογείται εκεί όπου δημιουργείται ⁽¹⁰¹⁾. Το κέρδος που συνδέεται με συνέργειες ή οικονομίες κλίμακας δεν καθορίζεται, αμείβεται ούτε καταλογίζεται χωριστά βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού. Ο καταλογισμός του απορρέει αυτόματα από τις τιμές και τους όρους ενδοομιλικών συναλλαγών που συμφωνούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για όλες τις συναλλαγές και όλες τις συμφωνίες μεταξύ επιχειρήσεων. Εάν οι εν λόγω όροι και οι τιμές είναι σύμφωνοι με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, το κέρδος που προκύπτει από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας και ο τρόπος κατανομής του μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου θα απορρέουν αυτομάτως από αυτούς τους όρους και τις τιμές. Θα πρέπει, ως εκ τούτου, να φορολογείται εκεί όπου δημιουργείται.

⁽⁹⁹⁾ Το υπόλοιπο κέρδος ισούται, συνεπώς, με το άθροισμα του υποθετικού μέσου κέρδους μιας αυτόνομης επιχείρησης η οποία θεωρείται συγκρίσιμη, όπως περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 17, και ονομάζεται επίσης «κέρδος βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού», και του «πλεονάζοντος κέρδους».

⁽¹⁰⁰⁾ Βλέπε επίσης αιτιολογική σκέψη 153.

⁽¹⁰¹⁾ Αυτό επιβεβαιώνεται επίσης στην παράγραφο 1.158 της έκθεσης του ΟΟΣΑ με τίτλο «Εναρμόνιση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που υπολογίζονται με τη δημιουργία αξίας, δράσεις 8-10-2015, Τελικές εκδόσεις», Έργο ΟCDE/G20 σχετικά με τη διάβρωση της φορολογητέας βάσης και τη μεταφορά κερδών, Εκδόσεις ΟΟΣΑ, Παρίσι (στο εξής «τελική έκθεση BEPS του ΟΟΣΑ»), που παρέχει πρόσθετες κατευθύνσεις σχετικά με τις συνέργειες που αναφέρονται στην παράγραφο 7.13 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ: «[...] όταν τα κέρδη ή οι επιβαρύνσεις από τις συνέργειες οφείλονται αποκλειστικά στην ιδιότητα του μέλους ενός πολυεθνικού ομίλου, χωρίς σκόπιμη και συντονισμένη δράση εκ μέρους αυτού του πολυεθνικού ομίλου, ή από την εκτέλεση οποιασδήποτε υπηρεσίας ή άλλης λειτουργίας από τα μέλη του ομίλου, αυτά τα πλεονεκτήματα των συνεργειών δεν μπορούν να αντισταθμίζονται χωριστά ούτε να κατανομούνται ειδικά μεταξύ των μελών του ομίλου.» ([...] 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. — ελεύθερη μετάφραση, το γαλλικό κείμενο δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί).

- (160) Επίσης, ακόμη κι όταν το πλεονέκτημα που απορρέει από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας στους ομίλους μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει σημασία, δεν πρέπει να αντισταθμίζεται χωριστά ούτε να (ανα)διανέμεται ειδικά στα μέλη του πολυεθνικού ομίλου. Κατανέμεται αυτομάτως μεταξύ των συνδεδεμένων μερών κατ' εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην ενδοομιλική τιμολόγηση που καθορίζεται για τις συναλλαγές και τις υπηρεσίες μεταξύ επιχειρήσεων ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Δεύτερον, ο τρόπος υπολογισμού του προσαρμοσμένου κέρδους που δημιουργείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού κατά το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας που περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 15 είναι εγγενώς αντιφατικός με κάθε μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κέρδους πλήρους ανταγωνισμού κατά το πρώτο στάδιο της εν λόγω διαδικασίας. Πράγματι, δεδομένου ότι μόνον οι οντότητες που ενεργούν ως κεντρικές επιχειρήσεις μπορούν να επωφεληθούν από την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, κάθε μέθοδος καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που εφαρμόζεται στο πρώτο στάδιο πρέπει να θεωρεί τις εν λόγω οντότητες ως τα συναλλασσόμενα μέρη τα πλέον περίπλοκα και εκτεθειμένα στον κίνδυνο σε ένα σύνολο ελεγχόμενων συναλλαγών. Στο δεύτερο στάδιο, οι ίδιοι οργανισμοί εξακολουθούν να θεωρούνται τα μέρη που ελέγχονται και ως το λιγότερο περίπλοκο σκέλος της συναλλαγής για τους σκοπούς της εφαρμογής της MTMN.
- (162) Ωστόσο, η MTMN θεωρείται αξιόπιστη μόνο για μια κατά προσέγγιση εκτίμηση της αμοιβής σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού του συναλλασσόμενου που ασκεί τα απλά, λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα και ο οποίος αντιμετωπίζει περιορισμένο κίνδυνο σε μια συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών με μια συνδεδεμένη επιχείρηση που εκτελεί τα περίπλοκα καθήκοντα και αναλαμβάνει τους επιχειρηματικούς κινδύνους ⁽¹⁰³⁾. Εάν η βελγική οντότητα του ομίλου είναι η κεντρική επιχείρηση, τα λιγότερο πολύπλοκα μέρη στο πλαίσιο του πολυεθνικού ομίλου είναι οι αλλοδαπές συνδεδεμένες οντότητες αυτής της βελγικής οντότητας του ομίλου. Δεδομένου ότι αυτές οι συνδεδεμένες οντότητες πρέπει να αποζημιωθούν με μια συνήθη απόδοση για τις πάγιες λειτουργίες που ασκούν, θα πρέπει να αποδίδεται στη βελγική οντότητα του ομίλου, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, ένα εναπομένον και όχι σταθερό κέρδος, για τις πολύπλοκες λειτουργίες που ασκεί εντός του ομίλου. Δοκιμάζοντας τα δύο ελεγχόμενα συναλλασσόμενα μέρη με μια μονομερή μέθοδο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως η MTMN, σε διάφορα στάδια της αξιολόγησης της ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως στο επίμαχο καθεστώς, διαπιστώνεται ότι το λειτουργικό κέρδος των συνδεδεμένων συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών δεν ισούται με το άθροισμα των κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή της MTMN και στα δύο μέρη, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ένα αφορολόγητο μέρος εισοδημάτων, κατά παράβαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.
- (163) Με άλλα λόγια, αν υποτεθεί ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει εφαρμοστεί σωστά μετά το πρώτο στάδιο, οι όροι και οι τιμές που διέπουν τη συναλλαγή μεταξύ των βελγικών οντοτήτων του ομίλου και των συνδεδεμένων οντοτήτων του ομίλου θα πρέπει να αντανakλώνται στο κέρδος που πράγματι καταγράφεται. Η ορθή εφαρμογή της αρχής αυτής συνεπάγεται ότι το σύνηθες κέρδος καταλογίζεται στις συνδεδεμένες αλλοδαπές οντότητες από τις οποίες πράγματι δημιουργείται και το υπόλοιπο κέρδος καταλογίζεται στην κεντρική επιχείρηση και καταγράφεται πράγματι από τις βελγικές οντότητες του ομίλου.
- (164) Η παράγραφος 1.10 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ ⁽¹⁰⁴⁾, στις οποίες βασίζεται το Βέλγιο για να αιτιολογήσει την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, δεν επιτρέπει να μη ληφθούν υπόψη ούτε να απαλλαγούν από τη φορολογία τα κέρδη που απορρέουν από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας χωρίς την ανακατανομή αυτών των κερδών σε ένα ή περισσότερα μέλη του ομίλου ⁽¹⁰⁵⁾. Μολονότι η εν λόγω παράγραφος αναφέρει τη δυσκολία και την έλλειψη συναίνεσης όσον αφορά την κατανομή του κέρδους που συνδέεται με τις συνέργειες ή τις οικονομίες κλίμακας στις επιμέρους οντότητες ενός πολυεθνικού ομίλου, δεν συνιστά κατά κανένα τρόπο τον μη καταλογισμό ούτε τη μη φορολόγηση αυτών των κερδών, στις εξαιρετικές περιπτώσεις όπου μπορούν να διαπιστωθούν συνέργειες.
- (165) Το ίδιο ισχύει για τη μονομερή και αφηρημένη φορολογική προσαρμογή που προβλέπει το εν λόγω καθεστώς και υποστηρίζεται από το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, που αποτελεί τη βάση πολυάριθμων συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των χωρών μελών και των χωρών μη μελών του ΟΟΣΑ. Πράγματι, η μονομερής προσαρμογή που πραγματοποιεί το Βέλγιο στο κέρδος που πράγματι καταγράφει η οντότητα του ομίλου συνεπάγεται αναγκαστικά ότι το πλεονάζον κέρδος απαλλάσσεται βάσει του καθεστώτος αυτού και δεν μπορεί και δεν

⁽¹⁰²⁾ Βλέπε τα παραδείγματα στις παραγράφους 1.168 και 1.169 της τελικής έκθεσης BEPS του ΟΟΣΑ.

⁽¹⁰³⁾ Βλέπε παράγραφο 3.18 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ: «Κατά γενικό κανόνα, ο ελεγχόμενος συναλλασσόμενος είναι εκείνος στον οποίο μπορεί να εφαρμοσθεί η μέθοδος με τον πλέον αξιόπιστο τρόπο και για τον οποίο μπορούν να βρεθούν τα πλέον αξιόπιστα συγκρίσιμα δεδομένα· είναι συνήθως ο συναλλασσόμενος με τη λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση».

⁽¹⁰⁴⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 52.

⁽¹⁰⁵⁾ Διαφορετικά, ο τρόπος με τον οποίο το Βέλγιο ερμηνεύει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού συνεπάγεται ότι μια γενική εφαρμογή αυτής της ερμηνείας των αρχών του ΟΟΣΑ από όλα τα κράτη που φιλοξενούν οντότητες πολυεθνικών ομίλων θα οδηγούσε αναγκαστικά στο συμπέρασμα ότι τα κέρδη ενός ομίλου που απορρέουν από συνέργειες εντός του ομίλου ή οικονομίες κλίμακας δεν μπορούν να φορολογηθούν σε κανένα από τα εν λόγω κράτη.

θα φορολογηθεί από άλλη φορολογική δικαιοδοσία, για τον λόγο ότι τα άλλα κράτη μέλη δεν αναγνωρίζουν το δικαίωμα να φορολογήσουν τα κέρδη που πηγάζουν ειδικά από συνέργειες ή οικονομίες κλίμακας, εφόσον αφορούν μόνο το Βέλγιο, το κράτος στο οποίο έχουν όντως καταχωριστεί.

- (166) Τρίτον, για να χορηγηθεί απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών βάσει του επίμαχου καθεστώτος, δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί η ύπαρξη συνεργειών ή οικονομιών κλίμακας, ούτε να προσδιοριστούν ποσοτικά κατά τη διάρκεια του δευτέρου σταδίου. Αντ' αυτού, η ύπαρξη συνεργειών και οικονομιών κλίμακας τεκμαίρεται κατά τρόπο αφηρημένο και μετράται ως η διαφορά μεταξύ του κέρδους που αποκομίζει η βελγική οντότητα σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, μετά το πρώτο στάδιο της διαδικασίας που περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 15 (όπως αποτυπώνεται στο κέρδος που πράγματι καταγράφει) και του προσαρμοσμένου κέρδους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού που υπολογίζεται στο τέλος του δευτέρου σταδίου.
- (167) Το Βέλγιο δεν απαιτεί από τις βελγικές οντότητες του ομίλου να δικαιολογήσουν την ύπαρξη και/ή την προέλευση του κέρδους που απορρέει από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας για να επωφεληθούν από το εν λόγω καθεστώς. Είναι, ωστόσο, πιθανό να μην υπάρξουν οι συνέργειες από μια αναδιοργάνωση επιχείρησης, από την οποία αναμένεται να αυξηθεί τα κέρδη του πολυεθνικού ομίλου. Υπάρχει πιθανότητα η εφαρμογή ενός συνολικού επιχειρησιακού μοντέλου που έχει σχεδιαστεί για την αύξηση των συνεργειών του ομίλου να επιφέρει στην πραγματικότητα πρόσθετες δαπάνες και μείωση της αποδοτικότητας ⁽¹⁰⁶⁾. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η εφαρμογή του επίμαχου καθεστώτος θα οδηγούσε ωστόσο σε αφαίρεση του «πλεονάζοντος κέρδους» από το κέρδος που έχει πράγματι καταγράψει η βελγική οντότητα του ομίλου.
- (168) Επιπλέον, σε αντίθεση με τις συστάσεις του ΟΟΣΑ ⁽¹⁰⁷⁾, οι βελγικές αρχές αποδέχονται αυτομάτως ότι το πλεονάζον κέρδος, που αποτελεί μέρος του συνολικού εναπομένοντος κέρδους το οποίο δημιουργείται από συνδυασμένες συναλλαγές, δηλαδή από συνέργειες και οικονομίες κλίμακας ή απροσδιόριστα στοιχεία/παράγοντες συνδεδεμένους με τον όμιλο. Αυτό το πλεονάζον κέρδος είναι, επομένως, απολύτως διακριτό από την ανάλυση των λειτουργιών, των κινδύνων και των περιουσιακών στοιχείων των μερών των ελεγχόμενων συναλλαγών, το οποίο αποτελεί τη βάση για κάθε διαδικασία καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ως εκ τούτου, το εν λόγω πλεονάζον κέρδος έχει εξαιρεθεί πλήρως από τη διαδικασία κατανομής των κερδών, που αποτελεί τη βάση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

γ) Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

- (169) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η μέθοδος καθορισμού των φορολογητέων κερδών των βελγικών οντοτήτων του ομίλου βάσει του καθεστώτος αυτού αποκλίνει από τη μέθοδο που καταλήγει σε μια αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος που βασίζεται στην αγορά και, επομένως, στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Εφόσον η εφαρμογή αυτής της μεθόδου συνεπάγεται τη μείωση του κέρδους που όντως καταγράφουν αυτές οι οντότητες, το οποίο θα πρέπει να αποτελεί το σημείο εκκίνησης για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους στο πλαίσιο του συστήματος φορολόγησης εταιρειών στο Βέλγιο ⁽¹⁰⁸⁾, το καθεστώς αυτό θα πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εν λόγω οντότητες για την εφαρμογή του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.
- (170) Με το να παρεκκλίνει από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, το επίμαχο καθεστώς μειώνει τον φόρο που καταβάλλουν οι δικαιούχοι του βάσει του συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Βέλγιο σε σχέση με τις αυτόνομες εταιρείες το φορολογητέο κέρδος των οποίων καθορίζεται από την αγορά. Αυτή η παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε αυτούς τους δικαιούχους σε σχέση με τις οντότητες που ανήκουν σε εγχώριο όμιλο επιχειρήσεων και στις οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο που συνεχίζει να ακολουθεί τα υφιστάμενα επιχειρηματικά μοντέλα στο Βέλγιο ⁽¹⁰⁹⁾, καμία εκ των οποίων δεν μπορεί να ζητήσει την προαπόφαση που απαιτείται για να επωφεληθεί από αυτό το καθεστώς, εφόσον όλες αυτές οι οντότητες φορολογούνται με βάση το κέρδος που πράγματι καταγράφουν. Τέλος, η παρέκκλιση αυτή παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους της έναντι των οντοτήτων που ανήκουν σε μικρό πολυεθνικό όμιλο, διότι αυτές θα φορολογηθούν και με βάση το κέρδος που πράγματι δημιουργούν ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Βλέπε παράγραφο 9.58 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ.

⁽¹⁰⁷⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Βλέπε υποσημείωση 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 138 και 139.

⁽¹¹⁰⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 123.

6.3.3. Απουσία αιτιολόγησης με βάση τη φύση και τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος

- (171) Ακόμη και αν ένα μέτρο παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς, μπορεί, παρ' όλα αυτά να θεωρηθεί ότι δεν είναι επιλεκτικό, εάν δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αυτού. Αυτό ισχύει όταν ένα μέτρο απορρέει άμεσα από τις εγγενείς θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του συστήματος αναφοράς ή είναι αποτέλεσμα εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Το Βέλγιο θεωρεί ότι το επίμαχο καθεστώς δικαιολογείται για να αποφευχθεί ενδεχόμενη διπλή φορολόγηση. Η διπλή φορολόγηση αφορά καταστάσεις στις οποίες το ίδιο κέρδος φορολογείται δύο φορές για τον ίδιο φορολογούμενο (διπλή νομική φορολόγηση) ή δύο διαφορετικούς φορολογούμενους (οικονομική διπλή φορολόγηση). Ενώ η ανάγκη για την αποφυγή διπλής φορολόγησης μπορεί να αποτελέσει πύθιο λόγο για μια παρέκκλιση από το κοινό σύστημα φορολογίας των εταιρειών ⁽¹¹²⁾, το Βέλγιο δεν απέδειξε ότι το επίμαχο καθεστώς επιδιώκει πραγματικά αυτό τον στόχο. Το Βέλγιο αναγνώρισε μάλιστα ότι σκοπός του καθεστώτος δεν ήταν ο περιορισμός ή εξάλειψη της διπλής φορολογίας, αλλά μόνο η δυνητική διπλή φορολόγηση ⁽¹¹³⁾. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών απορρέει ευθέως από τις εγγενείς θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του συστήματος αναφοράς ούτε ότι είναι αποτέλεσμα των εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος.
- (173) Ενώ σύμφωνα με το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται σε περιπτώσεις στις οποίες δύο εταιρείες (που προσδιορίζονται ή μπορούν να προσδιοριστούν) και η φορολογική διοίκηση μπορεί να εφαρμόζει μια προς τα κάτω προσαρμογή (αντίστοιχη) στο φορολογητέο κέρδος μιας βελγικής επιχείρησης, εάν το ίδιο κέρδος περιλαμβάνεται επίσης στα φορολογητέα κέρδη αλλοδαπής συνδεδεμένης εταιρείας, από τις απαντήσεις του υπουργού οικονομικών στις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή αυτής της διάταξης προκύπτει σαφώς η επέκταση της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, πέρα από το πεδίο εφαρμογής αυτής της διάταξης, στα κέρδη που δεν έχουν εγγραφεί ούτε περιληφθεί στη φορολογητέα βάση μιας αλλοδαπής συνδεδεμένης οντότητας του ομίλου σε άλλη φορολογική δικαιοδοσία. Ενώ ο περιορισμός μιας αντίστοιχης προς τα κάτω προσαρμογής σε εταιρείες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο σύμφωνα με το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος, αυτό δεν ισχύει όσον αφορά την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών.
- (174) Η απουσία οποιασδήποτε υποχρέωσης να αποδειχθεί ότι τα ίδια κέρδη περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση των δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων (της μιας στην αλλοδαπή και της άλλης στο Βέλγιο) αποτελεί σημαντικό στοιχείο που κάνει διάκριση ανάμεσα στις προαποφάσεις για τη χορήγηση απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών και στις άλλες προαποφάσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση που επιτρέπουν μια αντίστοιχη προς τα κάτω προσαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92. Γι' αυτόν τον τελευταίο τύπο εκ των προτέρων αποφάσεων, η αρνητική προσαρμογή ανταποκρίνεται σε μια κατάσταση στην οποία το κέρδος που αποκομίστηκε και απαλλάχθηκε στο Βέλγιο έχει επίσης δηλωθεί ως φορολογητέο κέρδος συνδεδεμένης επιχείρησης του ομίλου σε άλλη φορολογική δικαιοδοσία ή όταν μια αρχική προς τα άνω προσαρμογή πραγματοποιήθηκε από την αλλοδαπή φορολογική αρχή επί του φορολογητέου κέρδους της εν λόγω αλλοδαπής συνδεδεμένης οντότητας. ⁽¹¹⁴⁾ Αντιθέτως, η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών παρέχει, εκ των προτέρων, μονομερή απαλλαγή που δεν προϋποθέτει ότι το απαλλασσόμενο από τον φόρο κέρδος έχει περιληφθεί ή θα περιληφθεί στη φορολογητέα βάση μιας αλλοδαπής συνδεδεμένης οντότητας ενός ομίλου σε άλλη φορολογική δικαιοδοσία, ούτε ότι το εν λόγω κέρδος φορολογείται πράγματι στο έδαφος αυτό.

⁽¹¹¹⁾ Ενδεικτικά, βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 69.

⁽¹¹²⁾ Βλέπε, κατ' αναλογία, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 71, όπου το Δικαστήριο αναφέρεται στη δυνατότητα επίκλησης της φύσης ή της γενικής οικονομίας του εθνικού φορολογικού συστήματος ως αιτιολόγησης της μη φορολόγησης συνεταιριστικών εταιρειών που διανέμουν το σύνολο των κερδών τους στα μέλη τους σε επίπεδο συνεταιρισμού, υπό τον όρο ότι ο φόρος εισπράττεται στο επίπεδο των μελών τους.

⁽¹¹³⁾ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 89.

⁽¹¹⁴⁾ Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το Βέλγιο προσκόμισε τρία παραδείγματα εκ των προτέρων αποφάσεων με βάση το άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 οι οποίες αποσκοπούν πράγματι στην επίλυση των πραγματικών καταστάσεων διπλής φορολογίας (βλέπε αιτιολογική σκέψη 67). Οι εν λόγω προαποφάσεις είναι σαφώς διαφορετικές από εκείνες που χορηγούν την απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών. Πράγματι, όσον αφορά τις αποφάσεις που επιτρέπουν μια προς τα κάτω προσαρμογή των τιμών μεταβίβασης, αυτό θα οδηγήσει σε μια συμμετρική εγγραφή των κερδών στους λογαριασμούς των εταιρειών που συμμετείχαν στην ελεγχόμενη συναλλαγή. Μια προς τα κάτω προσαρμογή της φορολογητέας βάσης θα ήταν δικαιολογημένη από τη φύση και τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος και, ως εκ τούτου, δεν θα συνιστούσε κρατική ενίσχυση, υπό την προϋπόθεση ότι κίνητρό της είναι η βούληση να αντισταθμίσει μια προς τα άνω προσαρμογή σε μια άλλη φορολογική δικαιοδοσία. Η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, αντιθέτως, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί για παρόμοιους λόγους εξαιτίας του γεγονότος ότι καμία άλλη φορολογική δικαιοδοσία δεν διεκδικεί το κέρδος, οπότε δεν τίθεται κανένα πρόβλημα διπλής φορολόγησης.

- (175) Συνεπώς, δεν μπορεί ούτε να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών ανταποκρίνεται σε καταστάσεις διπλής φορολογίας κατά τρόπο αναγκαίο και αναλογικό ⁽¹¹⁵⁾. Επομένως, το επίδικο καθεστώς υπερβαίνει σαφώς αυτό που είναι αναγκαίο και αναλογικό για την επίτευξη του στόχου της αποφυγής της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αυτού.
- (176) Επιπλέον, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, και ειδικότερα το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, που εκφράζει αυτή την αρχή όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση, αιτιολογεί τη μονομερή προς τα κάτω προσαρμογή της φορολογητέας βάσης ενός φορολογούμενου που χορηγείται δυνάμει του καθεστώτος απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.
- (177) Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού από τις φορολογικές διοικήσεις αποβλέπει κυρίως στο να εμποδίσει τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε διεθνή όμιλο να μπορούν να επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση και, κατά συνέπεια, την κατανομή των κερδών μεταξύ τους, δυνατότητα που δεν έχουν οι αυτόνομες εταιρείες. Η συνήθης εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού παρέχει, συνεπώς, στις φορολογικές διοικήσεις το δικαίωμα να αυξάνουν τη φορολογητέα βάση των επιχειρήσεων που εκτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές, με σκοπό να εξασφαλιστεί ότι οι φορολογούμενοι που πραγματοποιούν συναλλαγές αποκλειστικά με τους όρους της αγοράς τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης.
- (178) Ενώ η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού επιτρέπει στις φορολογικές διοικήσεις να προβαίνουν σε μονομερείς προς τα άνω προσαρμογές της φορολογητέας βάσης των επιχειρήσεων του ομίλου οι οποίες δεν τηρούν την εν λόγω αρχή κατά τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, μια προς τα κάτω προσαρμογή των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που συνεπάγεται φορολογική μείωση προβλέπεται (χωρίς να είναι υποχρεωτική) δυνάμει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού μόνο στην εξαιρετική περίπτωση της εφαρμογής μιας αντίστοιχης προσαρμογής αφού προηγουμένως μια άλλη φορολογική δικαιοδοσία προβεί σε μια αρχική προσαρμογή, δηλαδή σε συμμετρική βάση. Όπως εξηγείται στο τμήμα 6.3.2.2, μια μονομερής προς τα κάτω προσαρμογή του κέρδους που πράγματι δημιουργήθηκε, για προληπτικούς λόγους, δεν είναι αποτέλεσμα της ορθής εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, ούτε γενικώς ούτε στην ειδική περίπτωση της απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών.
- (179) Πράγματι, το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ εφαρμόζεται μόνο εάν διαπιστωθεί ότι τα ίδια κέρδη περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση δύο χωριστών επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες και έχουν φορολογηθεί ή υπάρχει κίνδυνος να «φορολογηθούν αντίστοιχα» και στις δύο χώρες.
- (180) Τέλος, ανησυχίες για το ενδεχόμενο διπλής μη φορολόγησης σε σχέση με τις αναπροσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης έχουν επίσης διατυπωθεί από το κοινό φόρουμ της ΕΕ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση ⁽¹¹⁶⁾, το οποίο εξέδωσε έκθεση το 2014 για την αντιμετώπιση των πρακτικών προβλημάτων που συνδέονται με την προσαρμογή, σε μεταγενέστερο χρόνο, της ενδοομιλικής τιμολόγησης που καθορίζεται κατά τον χρόνο της συναλλαγής, που αποκαλείται «αντισταθμιστική προσαρμογή» ⁽¹¹⁷⁾. Η έκθεση τονίζει τη σημασία του συμμετρικού υπολογισμού του κέρδους των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όσον αφορά τις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις. Οι επιχειρήσεις που είναι συμβαλλόμενα μέρη σε μια συναλλαγή θα πρέπει να χρησιμοποιούν την ίδια τιμή για κάθε συναλλαγή. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη κλήθηκαν να δέχονται αντισταθμιστικές προσαρμογές μόνο στον βαθμό που η προσαρμογή πραγματοποιείται συμμετρικά στους λογαριασμούς των δύο οντοτήτων που μετέχουν στη συναλλαγή και η προσαρμογή πραγματοποιείται πριν από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- (181) Συμπερασματικά, η Επιτροπή θεωρεί ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απορρέει ευθέως από τις εγγενείς θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του συστήματος αναφοράς ούτε ότι είναι αποτέλεσμα των

⁽¹¹⁵⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 75.

⁽¹¹⁶⁾ Το κοινό φόρουμ της ΕΕ για την ενδοομιλική τιμολόγηση (ΚΦΕΤ) συστάθηκε επίσημα με την απόφαση 2007/75/ΕΚ της Επιτροπής, της 22ας Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τη σύσταση ομάδας εμπειρογνομόνων για τις τιμές μεταβίβασης (ΕΕ L 32 της 6.2.2007, σ. 189) για να επικουρεί και να συμβουλεύει την Επιτροπή σε φορολογικά θέματα σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Το ΚΦΕΤ απαρτίζεται από ένα εκπρόσωπο των φορολογικών διοικήσεων κάθε κράτους μέλους και από 18 μέλη μη κυβερνητικών οργάνωσεων. Ο πρόεδρος του είναι ανεξάρτητος.

⁽¹¹⁷⁾ Έκθεση σχετικά με τις αντισταθμιστικές προσαρμογές, η οποία έγινε δεκτή με ικανοποίηση από το Συμβούλιο στα συμπεράσματά του της 10ης Μαρτίου 2015. Στο γλωσσάρι των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, ο όρος «αντισταθμιστική προσαρμογή» ορίζεται ως εξής: «Προσαρμογή στο πλαίσιο της οποίας ο φορολογούμενος δηλώνει στην οικονομική υπηρεσία μια τιμή ενδοομιλικών συναλλαγών που, κατά την άποψή του, αντιστοιχεί σε μια τιμή σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, παρότι η τιμή αυτή διαφέρει από το ποσό που πράγματι εφαρμόζεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η εν λόγω προσαρμογή πραγματοποιείται πριν από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης». Γενικότερα, η έκθεση αναφέρεται στις προσαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης με πρωτοβουλία του φορολογούμενου, οι οποίες πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερη στιγμή (κατά κανόνα στο τέλος του έτους) και έχουν καθοριστεί κατά τον χρόνο της διενέργειας μιας συναλλαγής ή σειράς συναλλαγών, ή πριν από αυτή τη συναλλαγή ή τη σειρά συναλλαγών.

εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος. Η Επιτροπή καταλήγει επίσης στο συμπέρασμα ότι το επίδικο καθεστώς υπερβαίνει σαφώς αυτό που είναι αναγκαίο και αναλογικό για την επίτευξη του στόχου της αποφυγής της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αυτού.

6.3.4. Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

- (182) Για τους ανωτέρω λόγους, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο καθεστώς παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις βελγικές οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο εφαρμόζοντας μία αρνητική προσαρμογή μονομερώς από τη φορολογητέα βάση, δεδομένου ότι η προσαρμογή αυτή οδηγεί σε μείωση του φόρου στο Βέλγιο σε σχέση με τους φόρους που θα έπρεπε να είχε καταβάλει βάσει του καθεστώτος του κοινού δικαίου για τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών κατ' εφαρμογή του καθεστώτος φόρου εισοδήματος εταιρειών στο Βέλγιο.

6.3.5. Οι δικαιούχοι του επίμαχου καθεστώτος

- (183) Οι δικαιούχοι του επίμαχου καθεστώτος είναι οι βελγικές οντότητες που ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο, οι οποίες ζήτησαν και έλαβαν προαπόφαση βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 και για τις οποίες εφαρμόστηκε πράγματι μια μονομερής προς τα κάτω προσαρμογή των κερδών που όντως καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία τους για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους στο γενικό σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο Βέλγιο. Η Επιτροπή σημειώνει ότι οι εν λόγω οντότητες ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο και ότι η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών που δημιουργούνται επειδή ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο αποτελεί τον δεδηλωμένο στόχο του επίμαχου καθεστώτος.
- (184) Για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, οι χωριστές νομικές οντότητες μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν μία μόνο οικονομική μονάδα. Αυτή η οικονομική μονάδα λογίζεται στη συνέχεια ως η σχετική εταιρεία που επωφελείται από το μέτρο ενίσχυσης. Όπως επιβεβαίωσε το Δικαστήριο στο παρελθόν, «ο όρος επιχείρηση, εντασσόμενος στο πλαίσιο του δικαίου του ανταγωνισμού, πρέπει να νοηθεί ως οικονομική ενότητα [...], έστω και αν από νομική άποψη η οικονομική αυτή ενότητα αποτελείται από περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα»⁽¹¹⁸⁾. Για να διαπιστώσει αν περισσότερες οντότητες αποτελούν οικονομική ενότητα, το Δικαστήριο προσπαθεί να διαπιστώσει την ύπαρξη πλειοψηφικής συμμετοχής ή οργανικών, οικονομικών ή λειτουργικών δεσμών⁽¹¹⁹⁾. Στην παρούσα υπόθεση, οι βελγικές οντότητες που επωφελούνται από το επίμαχο καθεστώς θεωρούνται ως κεντρικές επιχειρήσεις που διαχειρίζονται και ελέγχουν έναν όμιλο επιχειρήσεων (ή μία ξεχωριστή επιχειρηματική δραστηριότητα εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων). Οι οντότητες αυτές ελέγχουν, συνεπώς, συχνά τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου και, με τη σειρά τους, ελέγχονται από την οντότητα που διαχειρίζεται τον όμιλο επιχειρήσεων στο σύνολό του. Ο πολυεθνικός όμιλος στο σύνολό του θα πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρείται ως επιχείρηση που επωφελείται από το μέτρο ενίσχυσης.
- (185) Επιπλέον, ο πολυεθνικός όμιλος ως σύνολο είναι αυτός που αποφασίζει να μεταφέρει μέρος των δραστηριοτήτων του στο Βέλγιο ή να προβεί σε σημαντικές επενδύσεις στο Βέλγιο, γεγονός που αποτελεί προϋπόθεση για να μπορέσει να επωφεληθεί από το επίμαχο καθεστώς. Με άλλα λόγια, όταν ο καθορισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι αναγκαίος για τον καθορισμό των τιμών των προϊόντων και υπηρεσιών μεταξύ διαφόρων νομικών οντοτήτων ενός και του αυτού ομίλου, ο καθορισμός αυτός επηρεάζει από τη φύση του, περισσότερες από μία επιχειρήσεις του ομίλου (αύξηση της τιμής σε μια επιχείρηση επηρεάζει τα κέρδη της άλλης).
- (186) Κατά συνέπεια, αν και οι όμιλοι επιχειρήσεων είναι οργανωμένοι σε διαφορετικά νομικά πρόσωπα, οι επιχειρήσεις που αποτελούν τμήμα ενός τέτοιου ομίλου πρέπει να θεωρούνται ως ένας ενιαίος όμιλος που επωφελείται από το επίμαχο καθεστώς ενισχύσεων⁽¹²⁰⁾. Επομένως, εκτός από τις βελγικές οντότητες που συμμετέχουν στο εν λόγω καθεστώς, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι πολυεθνικοί όμιλοι στους οποίους ανήκουν οι εν λόγω οντότητες λαμβάνουν κρατικές ενισχύσεις βάσει του εν λόγω καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

⁽¹¹⁸⁾ Υπόθεση C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, σκέψη 11. Βλέπε επίσης υπόθεση T-137/02, Pollmeier Malchow κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2004:304, σκέψη 50.

⁽¹¹⁹⁾ Υπόθεση C-480/09, Acea Electrabél Produzione SpA κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2010:787, σκέψεις 47 έως 55· υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA κ.ά., ECLI:EU:C:2006:8, σκέψη 112.

⁽¹²⁰⁾ Βλέπε, κατ' αναλογία, υπόθεση 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, σκέψη 11: «Όπως προκύπτει από στοιχεία που παρασχεθήκαν από τις ίδιες τις προσφεύγουσες, μετά την αναδιάρθρωση, τόσο η εταιρεία Intermills όσο και οι τρεις βιομηχανικές εταιρείες ελέγχονται από την περιφέρεια της Βαλλωνίας, μετά δε τη μεταβίβαση των εγκαταστάσεων παραγωγής στις τρεις νεοσύστατες εταιρείες, η εταιρεία Intermills εξακολουθεί να έχει συμφέροντα σ' αυτές. Πρέπει, επομένως, να γίνει δεκτό ότι παρά το γεγονός ότι η κάθε μία από τις τρεις βιομηχανικές εταιρείες έχει νομική προσωπικότητα ανεξάρτητη από εκείνη της παλαιάς εταιρείας Intermills, όλες αυτές οι εταιρείες αποτελούν ενιαίο όμιλο, εν πάση περιπτώσει σε ό,τι αφορά την ενίσχυση που χορήγησαν οι βελγικές αρχές. [...]».

6.4. Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη ενίσχυσης

- (187) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών που βασίζεται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92 και θεσπίστηκε από τον νόμο της 21ης Ιουνίου 2004 παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους, καθώς και στους πολυεθνικούς ομίλους στους οποίους ανήκουν, καταλογίζεται στο Βέλγιο και χρηματοδοτείται με κρατικούς πόρους, νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και είναι ικανό να επηρεάσει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης. Το εν λόγω καθεστώς συνιστά κρατική ενίσχυση κατά του έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.
- (188) Δεδομένου ότι το επίμαχο καθεστώς παρέχει μείωση των επιβαρύνσεων τις οποίες κανονικά θα έπρεπε να επωμίζονται οι δικαιούχοι στο πλαίσιο των ετήσιων δραστηριοτήτων τους, πρέπει να θεωρηθεί ότι χορηγεί ενίσχυση λειτουργίας στους δικαιούχους και στους πολυεθνικούς ομίλους στους οποίους αυτοί ανήκουν.

6.5. Συμβατότητα της ενίσχυσης

- (189) Μια κρατική ενίσχυση θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που ορίζονται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 της ΣΛΕΕ ⁽¹²¹⁾. Μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά, εάν η Επιτροπή διαπιστώσει ότι εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που ορίζονται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ. Ωστόσο, εναπόκειται στο κράτος μέλος που χορηγεί την ενίσχυση να αποδείξει ότι η ενίσχυση αυτή είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 2 ή 3 της ΣΛΕΕ.
- (190) Οι βελγικές αρχές δεν επικαλέστηκαν την τήρηση καμίας από τις προϋποθέσεις που επιτρέπουν να διαπιστωθεί η συμβατότητα του καθεστώτος ενισχύσεων με την εσωτερική αγορά.
- (191) Επιπλέον, όπως εξηγείται στην αιτιολογική σκέψη 188, πρέπει να θεωρηθεί ότι το επίμαχο καθεστώς χορηγεί ενίσχυση λειτουργίας. Κατά γενικό κανόνα, οι ενισχύσεις αυτού του είδους δεν μπορούν, καταρχήν, να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι δεν ευνοούν την ανάπτυξη ορισμένων δραστηριοτήτων ή ορισμένων οικονομικών περιοχών και ότι τα φορολογικά κίνητρα δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό, δεν έχουν φθίνοντα ή αναλογικό χαρακτήρα σε σχέση με το αναγκαίο για την αποκατάσταση συγκεκριμένων οικονομικών μειονεκτημάτων στις σχετικές περιοχές.
- (192) Το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών δεν συμβιβάζεται, κατά συνέπεια, με την εσωτερική αγορά.

6.6. Παράνομος χαρακτήρας της ενίσχυσης

- (193) Σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ενημερώνουν την Επιτροπή για κάθε σχέδιο χορήγησης ενισχύσεων (υποχρέωση κοινοποίησης) και δεν δύνανται να εφαρμόζουν τα σχεδιαζόμενα μέτρα ενίσχυσης πριν από την τελική απόφαση της Επιτροπής (υποχρέωση αναστολής).
- (194) Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το Βέλγιο δεν της κοινοποίησε την πρόθεσή του να χορηγήσει ενισχύσεις βάσει του εν λόγω καθεστώτος και, επιπλέον, δεν τήρησε την υποχρέωση αναστολής που υπέχει δυνάμει του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο στ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών συνιστά παράνομο καθεστώς ενισχύσεων που τέθηκε σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ.

7. ΑΝΑΚΤΗΣΗ

- (195) Βάσει του άρθρου 16 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, η Επιτροπή υποχρεούται να διατάξει την ανάκτηση παράνομων και ασυμβίβαστων ενισχύσεων και το οικείο κράτος μέλος λαμβάνει όλα τα αναγκαία μέτρα για

⁽¹²¹⁾ Δεν εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη περίπτωση οι παρεκκλίσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης σχετικά με τις ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές, τις ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα και τις ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

την ανάκτηση των παράνομων ενισχύσεων που έχουν κηρυχθεί ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά. Το άρθρο 16 παράγραφος 2 του ίδιου κανονισμού ορίζει ότι το ποσό της ενίσχυσης πρέπει να ανακτηθεί περιλαμβανομένων και των σχετικών τόκων οι οποίοι υπολογίζονται από την ημερομηνία κατά την οποία η παράνομη ενίσχυση ετέθη στη διάθεση του δικαιούχου μέχρι την ημερομηνία της πραγματικής ανάκτησής της. Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004⁽¹²²⁾ παραθέτει αναλυτικά τις μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των τόκων που εφαρμόζονται για την ανάκτηση. Τέλος, το άρθρο 16 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ορίζει ότι «η ανάκτηση πραγματοποιείται αμελλητί και σύμφωνα με τις διαδικασίες της εθνικής νομοθεσίας του οικείου κράτους μέλους, εφόσον αυτές επιτρέπουν την άμεση και πραγματική εκτέλεση της απόφασης της Επιτροπής».

7.1. Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη και ασφάλεια δικαίου

- (196) Ωστόσο, στο άρθρο 16 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ορίζει επίσης ότι η Επιτροπή δεν απαιτεί ανάκτηση της ενίσχυσης εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης.
- (197) Το Βέλγιο υποστηρίζει, καταρχάς, ότι οι αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου θα πρέπει να εμποδίζουν την ανάκτηση των ενισχύσεων. Σε προηγούμενες αποφάσεις της σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης και κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή κατέληξε πράγματι στη διαπίστωση ότι ένα συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο δεν μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση, εάν το κράτος μέλος τηρεί την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Το Βέλγιο ισχυρίζεται επίσης πως το γεγονός ότι το ποσό της ενίσχυσης είναι δύσκολο να προσδιοριστεί ποσοτικά και ότι η ανάκτηση είναι ικανή να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση θα έπρεπε να εμποδίζει την ανάκτηση αυτή.
- (198) Όσον αφορά την επίκληση, εκ μέρους των βελγικών αρχών, της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία της Ένωσης⁽¹²³⁾, ένα κράτος μέλος οι αρχές του οποίου χορήγησαν ενίσχυση κατά παράβαση των διαδικαστικών κανόνων που προβλέπονται στο άρθρο 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ δεν μπορεί να επικαλεστεί τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των δικαιούχων για να αποφύγει την υποχρέωση να λάβει τα αναγκαία μέτρα για την εκτέλεση μιας απόφασης της Επιτροπής που το διατάσσει να ανακτήσει την ενίσχυση. Η αποδοχή μιας τέτοιας δυνατότητας θα στερούσε στην πραγματικότητα κάθε πρακτική ισχύ των διατάξεων των άρθρων 107 και 108 της ΣΛΕΕ, εφόσον οι εθνικές αρχές θα μπορούσαν με αυτό τον τρόπο να στηρίζονται στη δική τους παράνομη συμπεριφορά για καθιστούν ανεφάρμοστες τις αποφάσεις που εκδίδει η Επιτροπή βάσει αυτών των διατάξεων της ΣΛΕΕ. Συνεπώς, δεν εναπόκειται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, αλλά στην επιχείρηση που λαμβάνει την ενίσχυση, να επικαλεστεί την ύπαρξη εξαιρετικών περιστάσεων στις οποίες στηρίχθηκε η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της, για να αντιταχθεί στην επιστροφή μιας παράνομης ενίσχυσης⁽¹²⁴⁾. Εφόσον κανένας από τους δικαιούχους του επίμαχου καθεστώτος δεν έχει επικαλεστεί την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ως προς τη νομιμότητα του εν λόγω καθεστώτος, η Επιτροπή θεωρεί αλυσιστελή την επίκληση αυτής της αρχής από το Βέλγιο για τους σκοπούς της ανάκτησης κατ' εφαρμογή της παρούσας απόφασης.
- (199) Σε κάθε περίπτωση, για να μπορεί να επικαλεστεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αυτή πρέπει να πηγάζει από πράξη της Επιτροπής η οποία έχει δημιουργήσει βάσιμες προσδοκίες⁽¹²⁵⁾. Οι βελγικές αρχές δεν μπορούν να επικαλεστούν καμία συγκεκριμένη προσδοκία ως προς το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών. Ειδικότερα, εκτός από το γεγονός ότι η έκθεση της ομάδας «Κώδικα δεοντολογίας» στην οποία βασίστηκαν τα συμπεράσματα της προεδρίας της 19ης Μαρτίου 2003 δεν έχει δημοσιευθεί, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την έγκριση συμφωνίας με τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της επανεξέτασης από την Ομάδα «Κώδικα δεοντολογίας», εθνικών φορολογικών μέτρων δεν συνιστούν συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις⁽¹²⁶⁾. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ιδίως ότι «τα εν λόγω συμπεράσματα του Συμβουλίου εκφράζουν πολιτική βούληση και δεν μπορούν, λόγω του περιεχομένου τους, να παραγάγουν έννομα αποτελέσματα τα οποία θα μπορούσαν να επικαλεστούν οι ενδιαφερόμενοι ενώπιον του Δικαστηρίου. Εξάλλου, τα εν λόγω συμπεράσματα δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να δεσμεύσουν την Επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που της απονέμει η Συνθήκη στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων».
- (200) Όσον αφορά την επίκληση της αρχής της ασφάλειας δικαίου από το Βέλγιο και, ειδικότερα, της προηγούμενης πρακτικής της Επιτροπής κατά τη λήψη αποφάσεων που εγκρίνει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η Επιτροπή

⁽¹²²⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της Συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 140 της 30.4.2004, σ. 1).

⁽¹²³⁾ Βλέπε υπόθεση C-5/89, Επιτροπή κατά Γερμανίας, ECLI:EU:C:1990:320, σκέψη 17, και υπόθεση C-310/99, Ιταλία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2002:143, σκέψη 104.

⁽¹²⁴⁾ Βλέπε υπόθεση T-67/94, Ladbroke Racing κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:1998:7, σκέψη 183· Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-116/01 και T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA και Diputacion Floral de Vizcaya κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2003:217, σκέψη 203.

⁽¹²⁵⁾ Βλέπε υπόθεση T-290/97, Mehibas Dordtselaan κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2000:8, σκέψη 59, και συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψη 147.

⁽¹²⁶⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψεις 150 έως 152.

υπενθυμίζει, προκαταρκτικώς, ότι δεν δεσμεύεται από την εν λόγω πρακτική κατά τη λήψη αποφάσεων. Κάθε εν δυνάμει μέτρο ενίσχυσης πρέπει να αξιολογείται με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του, με γνώμονα τα αντικειμενικά κριτήρια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, έτσι ώστε, ακόμη κι αν αποδεικνυόταν η ύπαρξη αντίθετης πρακτικής κατά τη λήψη αποφάσεων, αυτό δεν μπορεί να επηρεάσει το κύρος των διαπιστώσεων της παρούσας απόφασης ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Εξάλλου, η Επιτροπή διαπιστώνει ότι, σύμφωνα με τις αποφάσεις τις οποίες αναφέρουν οι βελγικές αρχές, στο παρελθόν κατέληξε στο συμπέρασμα ότι μια παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ενός ομίλου συνιστά κρατική ενίσχυση όταν οδηγεί σε μείωση του φόρου που πρέπει να καταβάλει η εν λόγω οντότητα σύμφωνα με το κοινό σύστημα φορολόγησης των κερδών των επιχειρήσεων ⁽¹²⁸⁾. Επιπλέον, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι αποφάνθηκε με σαφήνεια, στο πλαίσιο της εξέτασης του καθεστώτος προς όφελος νέων κέντρων συντονισμού του Βελγίου, ότι τα κέρδη που αναλογούν σε μια βελγική οντότητα, τα οποία υπερβαίνουν ένα κέρδος που προσδιορίζεται με τη μέθοδο της προσαυξημένης τιμής κόστους (μέθοδος «cost plus») θα πρέπει να φορολογούνται στο Βέλγιο, ακόμη κι αν η μέθοδος αυτή οδηγούσε σε κέρδος που θεωρείται σύμφωνο με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ⁽¹²⁹⁾. Το συμπέρασμα αυτό έχει επικυρωθεί από το Δικαστήριο ⁽¹³⁰⁾. Δεδομένου ότι το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών συνιστά απόκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως αποδείχθηκε στο τμήμα 6.3.2.2, το Βέλγιο δεν μπορεί να βασιστεί τις αποφάσεις αυτές για να ισχυριστεί ότι η ανάκτηση θα ήταν αντίθετη προς τη γενική αρχή της ασφάλειας δικαίου. Αντίθετα, το Βέλγιο όφειλε να γνωρίζει ότι ένα φορολογικό καθεστώς που οδηγεί σε ευνοϊκή μεταχείριση των δικαιούχων του, το οποίο συνίσταται σε τεχνητή μείωση της φορολογητέας βάσης τους, θα μπορούσε να οδηγήσει σε παραβίαση των κανόνων κρατικών ενισχύσεων. Θα έπρεπε, συνεπώς, σε περίπτωση αμφιβολίας, να κοινοποιήσει το επίμαχο καθεστώς στην Επιτροπή πριν να το θέσει σε εφαρμογή.
- (202) Όσον αφορά την υποτιθέμενη δυσκολία προσδιορισμού του ύψους της ενίσχυσης στο πλαίσιο του καθεστώτος, η Επιτροπή δεν κατανοεί σε τι συνίσταται η δυσκολία αυτού του ποσοτικού προσδιορισμού. Εφόσον η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών αντιστοιχεί σε ένα ποσοστό των κερδών πριν από τον φόρο που εφαρμόζεται στο κέρδος που πράγματι καταγράφει η βελγική οντότητα ενός ομίλου, αρκεί, για να εξαιρεθεί το επιλεκτικό πλεονέκτημα που παρέχει το μέτρο, να επιστραφεί η διαφορά μεταξύ του ποσού του φόρου που οφείλεται με βάση το κέρδος που έχει πράγματι καταγραφεί και του πράγματι καταβληθέντος φόρου ως αποτέλεσμα του επίμαχου καθεστώτος, συν τους δεδουλευμένους τόκους επί του ποσού αυτού από την ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης.
- (203) Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα του Βελγίου ότι η ανάκτηση μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση, η Επιτροπή παραπέμπει στο τμήμα 6.3.3 και υπενθυμίζει ότι πιθανότητα διπλής φορολόγησης μπορεί να υπάρξει μόνον εφόσον το ίδιο κέρδος περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση της βελγικής οντότητας ενός ομίλου και στη φορολογητέα βάση μιας συνδεδεμένης αλλοδαπής επιχείρησης. Η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών αφορά, ωστόσο, μια μονομερή προσαρμογή που δεν χορηγείται λόγω προηγούμενης φορολόγησης του ίδιου κέρδους από άλλη φορολογική δικαιοδοσία. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης δημιουργούσε μια εύλογη ανησυχία, αυτή θα μπορούσε να αρθεί μέσω των μηχανισμών κανονικής επίλυσης προβλημάτων που έχουν τεθεί σε εφαρμογή βάσει των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, της σύμβασης διαιτησίας της ΕΕ ή της ορθής εφαρμογής του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ΚΦΕ 92. Πράγματι, όπως εξηγείται στην αιτιολογική σκέψη 173, οι προς τα κάτω προσαρμογές που πραγματοποίησε η βελγική φορολογική διοίκηση λόγω της φορολόγησης του ίδιου κέρδους από άλλη φορολογική δικαιοδοσία (μετά από δήλωση από τον υποκείμενο στον φόρο ή από μια αρχική προς τα άνω προσαρμογή που εφάρμοσε η αλλοδαπή φορολογική δικαιοδοσία) θα ήταν δικαιολογημένες από τη φύση και τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος και δεν θα συνιστούσαν κρατική ενίσχυση.
- (204) Εν κατακλείδι, κανένα από τα επιχειρήματα που προέβαλε το Βέλγιο υπέρ της πρόληψης ή του περιορισμού της ανάκτησης των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν λόγω της εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.

7.2. Μέθοδος ανάκτησης

- (205) Σύμφωνα με τη ΣΛΕΕ και κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η Επιτροπή είναι αρμόδια να αποφασίσει αν το οικείο κράτος μέλος πρέπει να καταργήσει ή να τροποποιήσει ενίσχυση, εφόσον διαπιστώσει ότι αυτή είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η υποχρέωση ενός κράτους μέλους να καταργήσει ενίσχυση την οποία η Επιτροπή έχει κρίνει ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά αποσκοπεί στην επαναφορά των

⁽¹²⁷⁾ Βλέπε υπόθεση C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, σκέψη 21.

⁽¹²⁸⁾ Βλέπε απόφαση της Επιτροπής της 11ης Ιουλίου 2001 στην υπόθεση C 47/2001 (πρώην NN 42/2000) — Γερμανία: κέντρα ελέγχου και συντονισμού των αλλοδαπών εταιρειών (ΕΕ C 304 της 30.10.2001, σ. 2). Απόφαση 2003/501/ΕΚ.

⁽¹²⁹⁾ Βλέπε απόφαση 2005/378/ΕΚ της Επιτροπής, της 8ης Σεπτεμβρίου 2004, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού (ΕΕ L 125 της 18.5.2005, σ. 10), και ιδίως τις αιτιολογικές σκέψεις 22, 34 και 37 και το άρθρο 1 στοιχείο β) της απόφασης αυτής.

⁽¹³⁰⁾ Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:416.

πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο εν λόγω στόχος επιτυγχάνεται όταν ο δικαιούχος επιστρέψει τα ποσά που χορηγήθηκαν ως παράνομη ενίσχυση, χάνοντας με τον τρόπο αυτό το πλεονέκτημα που είχε έναντι των ανταγωνιστών του στην αγορά, και αποκατασταθεί η κατάσταση που επικρατούσε πριν από την καταβολή της ενίσχυσης.

- (206) Καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν επιβάλλει στην Επιτροπή να καθορίζει το προς ανάκτηση ακριβές ποσό της ενίσχυσης, όταν διατάσσει την ανάκτηση της ενίσχυσης που κρίνεται ασύμβατη με την εσωτερική αγορά. Αντ' αυτού, αρκεί η απόφαση της Επιτροπής να περιέχει στοιχεία βάσει των οποίων ο αποδέκτης της μπορεί να καθορίσει ο ίδιος, χωρίς υπερβολικές δυσκολίες, αυτό το ποσό ⁽¹³¹⁾.
- (207) Όσον αφορά τις παράνομες κρατικές ενισχύσεις που συνίστανται σε φορολογικά μέτρα, η παράγραφος 35 της ανακοίνωσης σχετικά τη φορολογία των επιχειρήσεων διευκρινίζει ότι το ποσό που πρέπει να ανακτηθεί υπολογίζεται με βάση τη σύγκριση του ποσού του φόρου που έχει πράγματι καταβληθεί με το ποσό που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί σύμφωνα με τον κανόνα γενικής εφαρμογής. Για τον υπολογισμό του φόρου που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί, εάν τηρούνταν οι κανόνες γενικής εφαρμογής, δηλαδή εάν δεν είχε χορηγηθεί η απαλλαγή των πλεοναζόντων κερδών, η βελγική φορολογική διοίκηση οφείλει να επανεξετάσει τον φόρο που οφείλουν οι δικαιούχες αυτού του καθεστώτος οντότητες για κάθε οικονομικό έτος κατά το οποίο επωφελήθηκαν από αυτό το καθεστώς. Τα ποσά ενίσχυσης που πρέπει να επιστρέψει ο κάθε δικαιούχος ⁽¹³²⁾ πρέπει να λαμβάνουν υπόψη:
- το ποσό του μη καταβληθέντος φόρου ως αποτέλεσμα όλων των προαποφάσεων που εκδόθηκαν προς όφελος του δικαιούχου· και
 - το συσσωρευμένους τόκους επί του ποσού αυτού, που υπολογίζονται από την ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης.
- Ως ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης νοείται η ημερομηνία κατά την οποία θα έπρεπε να είχε καταβληθεί το μη καταβληθέν ποσό, για κάθε φορολογικό έτος, εάν δεν υπήρχε η προαπόφαση.
- (208) Το εξοικονομηθέν ποσό του φόρου κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους λόγω μιας συγκεκριμένης προαπόφασης ισούται
- με τα κέρδη που πράγματι αφαιρέθηκαν από μια θετική φορολογητέα βάση
 - πολλαπλασιαζόμενα επί τον συντελεστή του εταιρικού φόρου για το εκάστοτε φορολογικό έτος.
- (209) Κατ' αρχήν, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η έκπτωση του πλεοναζόντος κέρδους που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο στην ετήσια φορολογική του δήλωση, ενδεχομένως ύστερα από διόρθωση από τη βελγική φορολογική αρχή, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, με σκοπό τον υπολογισμό του ποσού του εξοικονομηθέντος φόρου.
- (210) Εάν η έκπτωση την οποία ο δικαιούχος δικαιούται για ένα συγκεκριμένο οικονομικό έτος δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί (πλήρως) κατά τη διάρκεια του έτους αυτού λόγω ανεπαρκούς θετικής φορολογητέας βάσης και εάν το ποσό το οποίο δεν έχει εκπέσει πραγματικά και μεταφερθεί σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος, η ενίσχυση θεωρείται ότι χορηγήθηκε κατά τη διάρκεια του (των) επόμενου(ων) οικονομικού(-ών) έτους (ετών), όταν τα ποσά των πλεοναζόντων κερδών μπορούν πράγματι να εκτέσουν από μια θετική φορολογητέα βάση.
- (211) Δεδομένου ότι η ανάκτηση πρέπει να διασφαλίζει ότι ο φόρος τον οποίο τελικά οφείλει ο δικαιούχος του καθεστώτος είναι ο φόρος τον οποίο θα έπρεπε να είχε καταβάλει, εάν δεν υπήρχε το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, η μέθοδος που περιγράφεται στις αιτιολογικές σκέψεις 207 έως 210 μπορεί ακόμη να διευκρινιστεί σε συνεργασία με τις βελγικές αρχές κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ανάκτησης, ώστε να καθορισθεί το πραγματικό ποσό του φορολογικού πλεονεκτήματος που παρασχέθηκε στους δικαιούχους σε συνάρτηση με την ατομική τους κατάσταση. Ο φόρος που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί, εάν δεν υπήρχε το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, πρέπει να υπολογιστεί βάσει του γενικού συστήματος που ίσχυε στο Βέλγιο κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης και λαμβάνοντας υπόψη την πραγματική και νομική κατάσταση του δικαιούχου και όχι άλλες υποθετικές καταστάσεις που βασίζονται σε διαφορετικές λειτουργικές και νομικές περιστάσεις, τις οποίες θα μπορούσε να είχε επιλέξει ο δικαιούχος, αν δεν υπήρχε το εν λόγω καθεστώς απαλλαγής.

⁽¹³¹⁾ Βλέπε υπόθεση C-441/06, Επιτροπή κατά Γαλλίας, ECLI:EU:C:2007:616, σκέψη 29, και νομολογία στην οποία αυτή παραπέμπει.

⁽¹³²⁾ Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο κατάλογος δικαιούχων που υπέβαλαν οι βελγικές αρχές και επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση έχει καθαρά ενδεικτικό χαρακτήρα. Δεν περιορίζει κατά κανένα τρόπο την υποχρέωση του Βελγίου να εντοπίσει τους δικαιούχους των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει του επίμαχου καθεστώτος και να ανακτήσει από αυτούς το σύνολο του ποσού που τους έχει χορηγηθεί, καθώς και τους δικαιούχους που αποκόμισαν φορολογικά πλεονεκτήματα δυνάμει του εν λόγω καθεστώτος, τα οποία δεν απαριθμούνται στο παράρτημα, και τα νέα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται από αυτό το καθεστώς στους δικαιούχους που περιλαμβάνονται στον εν λόγω κατάλογο.

8. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

(212) Εν κατακλείδι, η Επιτροπή θεωρεί ότι το Βέλγιο έθεσε παράνομα σε εφαρμογή το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ. Δυνάμει του άρθρου 16 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, το Βέλγιο οφείλει να ανακτήσει το σύνολο των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν στους δικαιούχους του εν λόγω καθεστώτος,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Το καθεστώς απαλλαγής των πλεοναζόντων κερδών, που βασίζεται στο άρθρο 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, δυνάμει του οποίου το Βέλγιο εξέδωσε προαποφάσεις υπέρ βελγικών οντοτήτων που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων, με τις οποίες παρέχει στις εν λόγω οντότητες το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο εταιρειών για μέρος του κέρδους που πραγματοποιούν, συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και τέθηκε παράνομα σε εφαρμογή από το Βέλγιο κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ.

Άρθρο 2

1. Το Βέλγιο υποχρεούται να ανακτήσει την ασυμβίβαστη και παράνομη ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 από τους δικαιούχους της.
2. Κάθε ποσό που δεν έχει ακόμη ανακτηθεί από τους δικαιούχους μετά την ανάκτηση που περιγράφεται στην παράγραφο 1 ανακτάται από τον όμιλο επιχειρήσεων στον οποίο ανήκει ο δικαιούχος.
3. Τα προς ανάκτηση ποσά βαρύνονται με τόκο από την ημερομηνία κατά την οποία τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι την πραγματική ανάκτησή τους.
4. Οι τόκοι επί των προς ανάκτηση ποσών υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004.
5. Το Βέλγιο τερματίζει την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 και ακυρώνει όλες τις πληρωμές που δεν έχουν ακόμα πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της εν λόγω ενίσχυσης από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.
6. Το Βέλγιο απορρίπτει κάθε αίτημα για έκδοση προαπόφασης που υποβάλλεται στην υπηρεσία προαποφάσεων, η οποία σχετίζεται με την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1, ή εκκρεμεί την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 3

1. Η ανάκτηση της χορηγηθείσας ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1 είναι άμεση και πραγματική.
2. Το Βέλγιο οφείλει να διασφαλίσει την πλήρη εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.

Άρθρο 4

1. Εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, το Βέλγιο κοινοποιεί στην Επιτροπή τα ακόλουθα στοιχεία:
 - α) τον κατάλογο των δικαιούχων της αναφερόμενης στο άρθρο 1 ενίσχυσης και το συνολικό ποσό που εισέπραξε καθένας από αυτούς βάσει της ενίσχυσης·

- β) το συνολικό ποσό (κεφάλαιο και τόκους) που θα πρέπει να ανακτηθεί από τον δικαιούχο·
- γ) αναλυτική περιγραφή των μέτρων που έχουν ήδη ληφθεί ή πρόκειται να ληφθούν για συμμόρφωση με την παρούσα απόφαση·
- δ) τα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι έχει δοθεί εντολή στους δικαιούχους να επιστρέψουν την ενίσχυση.

2. Το Βέλγιο ενημερώνει την Επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των εθνικών μέτρων που ελήφθησαν για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης έως την πλήρη ανάκτηση της χορηγηθείσας ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1. Διαβιβάζει αμέσως, κατόπιν απλού αιτήματος της Επιτροπής, κάθε πληροφορία σχετικά με τα μέτρα που έχει ήδη λάβει και προβλέπει για να συμμορφωθεί προς την παρούσα απόφαση. Παρέχει επίσης λεπτομερείς πληροφορίες για τα ποσά της ενίσχυσης και των τόκων που έχουν ήδη ανακτηθεί από τους δικαιούχους.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Βασίλειο του Βελγίου.

Βρυξέλλες, 11 Ιανουαρίου 2016.

Για την Επιτροπή
Margrethe VESTAGER
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΈΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΠΙΜΑΧΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

Αριθ. απόφασης	Ημερομηνία	Εταιρεία	Ισχύς (έναρξη)	Ισχύς (λήξη)	Απαλλασσόμενο EBIT (%)	Απαλλασσόμενο NPBT (%)	Συνολικό πλεονάζον κέρδος Φορολογικές δηλώσεις 2005-2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Περίοδος 3 ετών				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Περίοδος 4 ετών				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40-60]		
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40-60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Περίοδος 5 ετών και 3 ετών				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60-80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60-80]		
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60-80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60-80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60-80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			

Αριθ. απόφασης	Ημερομηνία	Εταιρεία	Ισχύς (έναρξη)	Ισχύς (λήξη)	Απαλλασσόμενο EBIT (%)	Απαλλασσόμενο NPBT (%)	Συνολικό πλεονάζον κέρδος Φορολογικές δηλώσεις 2005-2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1-4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1-4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40-60] %		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1-4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40-60] (2009-2011) [40-60] (2012-2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60-80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60-80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60-80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60-80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1-4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20-40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20-40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20-40]	[...]

Αριθ. απόφασης	Ημερομηνία	Εταιρεία	Ισχύς (έναρξη)	Ισχύς (λήξη)	Απαλλασσόμενο EBIT (%)	Απαλλασσόμενο NPBT (%)	Συνολικό πλεονάζον κέρδος Φορολογικές δηλώσεις 2005-2014
2011.569	26.2.2013	Nomacorrc	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80-100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinepolis Group NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60-80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60-80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40-60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80-100]	[...]
2012,229	29.8.2012	AMPAR				[80-100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40-60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Περίοδος 6 ετών				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Περίοδος 3 ετών				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60-80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60-80]	

Αριθ. απόφασης	Ημερομηνία	Εταιρεία	Ισχύς (έναρξη)	Ισχύς (λήξη)	Απαλλασσόμενο EBIT (%)	Απαλλασσόμενο NPBT (%)	Συνολικό πλεονάζον κέρδος Φορολογικές δηλώσεις 2005-2014	
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]	
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]	
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]	
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60-80]	[...]	
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60-80]		
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60-80]		
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60-80]		
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
Συνολικό πλεονάζον ποσό								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Σύμφωνα με τις πληροφορίες που ελήφθησαν από το Βέλγιο, οι εταιρείες αυτές δεν είχαν δηλώσει πλεονάζοντα κέρδη στις φορολογικές δηλώσεις τους μέχρι το οικονομικό έτος 2013.

(**) Το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει τα συνολικά πλεονάζοντα κέρδη που δήλωσαν οι εταιρείες στις φορολογικές τους δηλώσεις, χωρίς να παρέχει καμία ένδειξη ως προς τη χορηγηθείσα κρατική ενίσχυση.

Πηγή: Ανακοίνωση των βελγικών αρχών της 29ης Μαΐου 2015 μετά την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.