

**KOMISJONI OTSUS (EL) 2016/1699,****11. jaanuar 2016,****ülemäärase kasumi maksuvabastust käsitleva riigiabikava SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) kohta, mida rakendas Belgia***(teatavaks tehtud numbri C(2015) 9837 all)***(Ainult hollandi- ja prantsuskeelne tekst on autentsed)****(EMPs kohaldatav tekst)**

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artikli 108 lõike 2 esimest lõiku,

võttes arvesse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, eriti selle artikli 62 lõike 1 punkti a,

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi vastavalt eespool nimetatud sätetele <sup>(1)</sup> ja võttes neid märkusi arvesse

ning arvestades järgmist:

**1. MENETLUS**

- (1) 19. detsembri 2013. aasta kirjaga palus komisjon Belgial esitada teavet ülemäärase kasumiga seotud eelotsuste süsteemi („ülemäärase kasumi maksuvabastus“ või „vaadeldav kord“) kohta, mis põhineb 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktil b. Komisjon palus samuti esitada nimekirja ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamisega seotud eelotsustest.
- (2) 21. jaanuari 2014. aasta kirjaga vastas Belgia komisjoni teabenõudes esitatud küsimustele. Samas ei esitanud Belgia nõutud eelotsuste nimekirja, selgitades, et sellise nimekirja koostamine nõuab rohkem aega.
- (3) 21. veebruaril 2014 edastas komisjon järelevalvega seotud küsimused ning kordas oma nõuet tehtud eelotsuste nimekirja kohta. Vaadeldava korra alusel 2004., 2007., 2010. ja 2013. aastal tehtud otsuste puhul palus komisjon samuti edastada otsuste täieliku teksti ning vastavad otsusetaotlused, otsuste lisad ja vajaduse korral kogu kõnealuste taotlustega seotud kirjavahetuse.
- (4) 18. märtsil 2014 vastas Belgia komisjoni järelevalveküsimustele, edastades nõutud eelotsused, sealhulgas otsusetaotlused, lisad ja kõnealuste otsuste tegemisega seotud hilisema kirjavahetuse.
- (5) 28. juuli 2014. aasta kirjaga teatas komisjon, et ülemäärase kasumi maksuvabastus võib hõlmata siseturuga kokkusobimatut riigiabi. Komisjon palus samuti esitada teavet mitme konkreetse otsuse kohta. 1. septembri ja 4. novembri 2014. aasta kirjaga vastas Belgia 28. juuli 2014. aasta teabenõudele.
- (6) 25. septembril 2014 toimus komisjoni talituste ja Belgia ametiasutuste kohtumine.

<sup>(1)</sup> ELT C 188, 5.6.2015, lk 24.

- (7) 3. veebruari 2015. aasta kirjaga teatas komisjon Belgiale, et ta on seoses ülemäärase kasumi maksuvabastusega otsustanud algatada Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikega 2 ettenähtud ametliku uurimismenetluse.
- (8) Olles eelnevalt palunud tähtaja pikendamist, esitas Belgia 29. mail 2015 oma märkused seoses menetluse algatamise otsusega.
- (9) 5. juunil 2015 avaldati otsus menetluse algatamise kohta („menetluse algatamise otsus“) *Euroopa Liidu Teatajas* <sup>(2)</sup>. Kõnealus otsuses palus komisjon huvitatud kolmandatel isikutel esitada oma märkused kõnealuse meetme kohta.
- (10) 1. ja 2. juulil 2015 esitasid huvitatud isikud oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta, mis edastati Belgia ametiasutustele. 14. septembril 2015 teatas Belgia komisjonile, et ta ei soovi esitada kommentaare nende märkuste kohta.
- (11) Komisjon palus 16. septembri 2015. aasta kirjaga Belgial kinnitada teatud väiteid, mis esitati 29. mai 2015. aasta märkustes menetluse algatamise otsuse kohta. Belgia vastas sellele nõudele 16. oktoobri 2015. aasta kirjaga.
- (12) Komisjoni talituste ja Belgia ametiasutuste kohtumised toimusid 20. oktoobril ja 7. detsembril 2015.

## 2. VAADELDAVA KORRA KIRJELDUS

### 2.1. Ülemäärase kasumi maksuvabastust hõlmav kord

- (13) Ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord võimaldab hargmaisesse kontserni kuuluvatel Belgia residentidel äriühingutel ning hargmaisesse kontserni kuuluvate välisriikide residentidel äriühingute Belgias asuvatel püsivatel tegevuskohtadel („kontserni Belgias asuvad üksused“) vähendada oma maksubaasi Belgias, arvates oma tegelikult registreeritud kasumist maha „ülemäärase kasumi“. Kõnealuse ülemäärase kasumi kindlaksmääramiseks hinnatakse hüpoteetilise keskmise kasumi suurust, mida võrreldaval tegevusalal tegutsev iseseisev ettevõtte <sup>(3)</sup> võiks võrreldavatel tingimustel saada ning lahutatakse see summa asjaomasesse kontserni kuuluva Belgia üksuse tegelikult registreeritud kasumist. Selleks et saada ülemäärase kasumi maksuvabastust, peab „eelotsuste talitus“ tegema eelotsuse.
- (14) Belgia ametiasutuste väitel <sup>(4)</sup> on ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine põhjendatud sooviga tagada, et kontserni Belgia üksus tasuks makse üksnes turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi pealt, võimaldades tal saada maksuvabastuse kasumiosa pealt, mis ületab turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi ja mis tuleneb sünergias, mastaabiefektist või muudest eelistest, mis on tingitud üksuse kuulumisest hargmaisesse kontserni ning mida ei oleks saanud võrreldav iseseisev ettevõtte.
- (15) Belgia ametiasutuste väitel <sup>(5)</sup> määratakse maksuvabastuse korra alusel maksust vabastatud ülemäärase kasumi suurus kindlaks kaheetapilise menetluse käigus:

— esiteks määratakse maksukohustuslase esitatud siirdehindade aruande põhjal kindlaks kontserni kuuluva Belgia üksuse ja temaga seotud äriühingute vaheliste tehingute suhtes kohaldatud turuväärtuse põhimõttele vastav hind. Kuna kontserni Belgia üksust käsitletakse selles seoses „põhiettevõtjana“, seostatakse teda kõnealustest tehingutest tuleneva jääkkasumiga.

<sup>(2)</sup> Vt joonealune märkus 1.

<sup>(3)</sup> Vt Belgia 29. mail 2015. aastal menetluse algatamise otsuse kohta esitatud märkuste punkt 30, kus mõistet „iseseisev“ käsitletakse kui mittekuulumist hargmaisesse seotud äriühingute rühma.

<sup>(4)</sup> Vt eeskätt Belgia 29. mai 2015. aasta menetluse algatamise otsust käsitlevate märkuste punktid 39 ja 40.

<sup>(5)</sup> Vt Belgia 29. mai 2015. aasta menetluse algatamise otsust käsitlevate märkuste punkt 30.

- Teiseks väidab Belgia, et jääkkasumit ei saa käsitada kontserni kuuluva Belgia üksuse turuväärtuse põhimõttele vastava kasumina, sest see võib ületada kasumi, mille oleks saanud võrreldav hargmaisesse kontserni mittekuuluv iseseisev ettevõtte vaadeldava üksuse tegevusega võrreldavatel tingimustel. Seetõttu määratakse kõnealuse „ülemäärase kasumi“ suurus kindlaks maksukohustuslase teise aruande alusel, mis esitatakse koos vaadeldava korra kohase eelotsuse taotlusega ning selle kasumi suhtes kohaldatakse maksuvabastust.
- (16) Belgia kinnitab, et nimetatud kahe etapi käigus esitatud aruannete puhul kohaldatakse OECD kõige asjakohasemaid siirdehindade kehtestamise meetodeid. Esitatud andmetest ilmneb, et praktikas kasutatakse teise etapi puhul tehingupõhise tootluse meetodit. Tehingupõhise tootluse meetodi kasutamise eesmärk sellises olukorras on hinnata hargmaisesse kontserni kuuluva üksuse kasumlikkust, võrreldes selle üksuse kasumit samas tegevusvaldkonnas tegutsevate iseseisvate (autonoomsete) ettevõtete kasumiga <sup>(6)</sup>. Tehingupõhise tootluse meetod võimaldab hinnata kasumit, mida iseseisvad ettevõtted oleksid võinud teatud tegevusest, näiteks varade müügist, saada, võttes aluseks asjaomased hindamisalused, nagu kulud, käibemaht või põhivarasse tehtud investeeringud (vastavalt täidetavatele ülesannetele, võetud riskidele ja kasutatud varadele), ning kohaldades asjakohast kasumi suhtarvu („kasumi taseme näitaja“), mis peegeldab sel võrdlusalusel võrreldavate iseseisvate ettevõtete kasumit.
- (17) Tehingupõhise tootluse meetod võimaldab arvutada kontserni kuuluva Belgia üksuse hüpoteetilise keskmise kasumi, võttes aluseks uuringu, mis hõlmab võrdlust vaadeldava üksuse ja võrreldavate iseseisvate ettevõtete vahel <sup>(7)</sup>. Hüpototeetiline keskmine kasum määratletakse väärtusena, mis jääb teatud rühma võrreldavate ettevõtete kasumi taseme näitaja, <sup>(8)</sup> mille keskmine väärtus arvutatakse teatud ajavahemiku (üldjuhul viis aastat) kohta, kvartiilvahemikku. Belgia käsitleb kõnealust hüpoteetilist keskmist kasumit kasumina, mille oleks saanud kontserni kuuluv Belgia üksus, kui ta oleks pigem olnud iseseisev ettevõtte ja mitte hargmaisesse kontserni kuuluv üksus. Käesoleva otsuse puhul tähendab kasum „turuväärtuse põhimõttele vastavat korrigeeritud kasumit“.
- (18) Ülemäärane kasum, mille suhtes kohaldatakse maksuvabastust, arvutatakse seejärel kontserni kuuluva Belgia üksuse jaoks pärast esimest etappi turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi hinnangulise suuruse (vaadeldava perioodi kohta arvutatud keskmine väärtus) ja teise etapi tulemusena saadud „turuväärtuse põhimõttele vastava keskmise kasumi“ (mis on samuti vaadeldava ajavahemiku kohta arvutatud keskmine väärtus) vahena. Seda vahet väljendatakse enne kasumit arvestatud tulemi (EBIT <sup>(9)</sup> või PBT) <sup>(10)</sup> maksuvabastuse protsendimäärana, mille tulemusena saadakse ülemäärase kasumi keskmine protsendimäär vaadeldaval perioodil. See protsendimäär väljendab maksubaasi lubatud vähendamist, mida kohaldatakse vaadeldava korra alusel kontserni kuuluva Belgia üksuse kasumi suhtes, mis on tegelikult registreeritud viie aasta jooksul, mille kestel eelotsus on Belgia maksuameti jaoks siduv.
- (19) Belgia ametiasutused väidavad, et kõnealusest korrast kasu saavate üksuste äritulemusi hinnatakse kasumi alusel, mida nad on tegelikult registreerinud kolme aasta järele. Selle hinnangu käigus võib kokkulepitud protsendimäär vajaduse korral korrigeerida. Mitte miski ei anna samas tunnistust sellest, et sellise hinnangu alusel oleks komisjoni vaadeldavatel juhtudel kohaldatud kokkulepitud protsendimäär korrigeerimist.
- (20) 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 kohaselt on eelotsuse tegemine ülemäärase kasumi maksuvabastuse saamiseks nõutav. See säte piirab ka eelotsuse tegemist üksuste suhtes, mis kuuluvad oma piiriüleste suhete kaudu seotud äriühingute hargmaisesse kontserni. Lisaks sellele on Belgia 24. detsembri 2002. aasta seaduse <sup>(11)</sup> kohaselt eelotsuseid võimalik teha üksnes uutel juhtudel <sup>(12)</sup>.
- (21) Võttes arvesse asjaolu, et eelotsus on ülemäärase kasumi maksuvabastuse saamiseks nõutav ning et sellist otsust on võimalik teha vaid uues olukorras, sõltub eelis, mille hargmaine kontsern võib vaadeldava korra kohaldamisest saada, tegevuse ümberpaigutamisest Belgiasse või Belgiaga seotud tegevuse suurendamisest ning see on proportsionaalne Belgiaga seotud uue tegevuse ja teenitud uue kasumi suurusega. Kõnealuse korra alusel tehtud ja

<sup>(6)</sup> Vt OECD siirdehindade alastes suunistes toodud mõistete määratlused. „Kaht ettevõtet loetakse teineteisest sõltumatuks, kui nende näol ei ole tegemist seotud ettevõtetega.“

<sup>(7)</sup> Teatud juhtudel on komisjon täheldanud, et võrdleva uuringu jaoks võrreldavatena välja valitud üksused ei ole iseseisvad ettevõtted, mida käsitletakse samalaadsetena, vaid valdusettevõtted või ematettevõtjad, mida käsitletakse samalaadsetena, nagu konsolideeritud kontsern, mis on välja valitud konsolideeritud andmete alusel.

<sup>(8)</sup> Kontserni kuuluva Belgia üksuse maksubaasi kindlaksmääramiseks kõige sagedamini kasutatav kasumi taseme näitaja on müügi kasumlikkus.

<sup>(9)</sup> *Earnings Before Interest and taxes*, st ärikasum ehk intressi- ja maksueelne kasum.

<sup>(10)</sup> *Profit before tax*, st maksustamiselne kasum.

<sup>(11)</sup> 24. detsembri 2002. aasta seadus, millega muudetakse ettevõtete suhtes kohaldatava tulumaksu korda ja kehtestatakse maksualaste eelotsuste süsteem, *Moniteur Belge* nr 410, teine väljaanne, 31. detsember 2002, lk 58817.

<sup>(12)</sup> Vt põhjendused 44 ja 45.

komisjoni läbi vaadatud eelotsused hõlmavad üksnes hargmaise kontserni organisatsioonilise struktuuri muudatusi; sellega seoses tuuakse eelotsuste taotluses esitatud põhiandmete hulgas välja Belgias kavandatavad tegevuse ümberpaigutamised, uued kavandatavad investeeringud ja riigis loodavad töökohad.

- (22) Kokkuvõttes võivad vaadeldava korra alusel eelotsuse saanud kontserni kuuluvad Belgia üksused 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaselt kohaldada oma äriühingu tulumaksu maksubaasi ennetavat negatiivset korrigeerimist, arvates tegelikult registreeritud kasumist maha väidetava „ülemäärase kasumi“. Belgia ametiasutused on seega seisukohal, et kõnealust ülemäärast kasumit ei seostata kontserni kuuluva Belgia üksusega ning see tuleb seetõttu 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaselt arvata maha tema Belgia maksubaasist. Seega on ülemäärase kasumi maksuvabastust saava kontserni kuuluva Belgia üksuse maksustamise alus summa, mis vastab erinevusele tema tegelikult registreeritud kasumi ja „ülemäärase kasumi“ vahel.

## 2.2. Kohaldatav õiguslik ja reguleeriv raamistik

### 2.2.1. Tulu maksustamine Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi kohaselt

- (23) 1992. aasta tulumaksuseaduses on sätestatud Belgias kohaldatav tulu maksustamise süsteem. Artiklis 1 on määratletud neli tulumaksu kategooriat, mis hõlmavad füüsiliste isikute maksu (II jagu, artiklid 3–178), residendist äriühingute maksu (III jagu, artiklid 179–219), muude juriidiliste isikute maksu (IV jagu, artiklid 220–226) ja mitteresidentide maksu, mis hõlmab füüsilisi isikuid, ettevõtteid ja teisi juriidilisi isikuid (V jagu, artiklid 227–248/3).
- (24) 1992. aasta tulumaksuseaduse artiklis 183 on sätestatud, et III jao alusel maksustatavad tulud (residendist äriühingud) on samalaadsed II jao alusel maksustatavate tuludega (juriidilised isikud) ning et maksustatav summa määratakse kindlaks kasumi suhtes kohaldatavate eeskirjadega. 1992. aasta tulumaksuseaduse artiklis 24 on täpsustatud, et tööstus-, kaubandus- ja põllumajandusettevõtete maksustatav tulu hõlmab kogu ettevõtlusest saadavat tulu, näiteks tulu, mis pärineb „mis tahes nende ettevõtete üksuste tehingutest või nende vahendusel tehtud tehingutest“ ning „mis tahes aktivas kajastatud varade väärtuse suurenemisest [...] ning passivas kajastatud varade vähenemisest [...], kui kõnealune väärtuse suurenemine või vähenemine realiseerub või kajastatakse raamatupidamisarvestuses või majandusaruannetes“.
- (25) 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõikes 1 on sätestatud et äriühingute maksustamise alus on kasumi kogusumma enne tulude jaotamist. Koosmõjus 1992. aasta tulumaksuseaduse artiklitega 1, 24 ja 183 tähendab kõnealune säte, et Belgia maksusüsteemi alusel maksustatav tulu peab hõlmama vähemalt – ja seejuures sõltumatult võimalikest hilisematest korrigeerimistest suurenemise või vähenemise suunas – maksukohustuslase raamatupidamisandmetes kajastatud kasumi kogusummat.
- (26) Belgia maksuseaduse kohaselt määratletakse tulumaksu maksubaas lähtepunktina maksukohustuslase raamatupidamisarvestustes tegelikult registreeritud kasumi põhjal. Teatud hulka positiivseid korrigeerimisi (näiteks mahaarvamisele mittekuuluvad kulud) või negatiivseid korrigeerimisi (näiteks väljamakstud dividendide osaline maksuvabastus, ülekantava kahjumi mahaarvamine, maksusoodustused) võib maksubaasi määratlemiseks kohaldada hilisemalt. Kõikide selliste toimingute puhul peavad maksukohustuslased esitama oma maksudeklaratsiooni (vorm nr 275.1) abil maksuametile asjakohased andmed ning olema vajaduse korral valmis esitama tehtud korrigeerimise kohta tõendavad dokumendid.
- (27) Kui Belgia maksuõigusega nähakse ette maksukohustuslase raamatupidamisarvestuses realselt registreeritud kasumi osa, näiteks reservi püsiv maksuvabastus, võib korrigeerimine toimuda maksubaasi suhtes kohaldatava esimese toiminguna „reservi algjäägi suurendamise“ näol.
- (28) Seetõttu, kuigi maksubaas ei vasta tingimata maksukohustuslase raamatupidamisarvestuses kajastatud tegelikule kasumile, võttes arvesse maksubaasi korrigeerimist maksualastel põhjustel, peab maksubaasi kindlaksmääramine

igal juhul põhinema raamatupidamisandmetes lähtepunktina registreeritud tegelikult kajastatud arvandmetel. Maksubaasi kindlaksmääramine algab näiteks maksustatavate reserve (majandusaasta kasum/kahjum, ülekantud kasum/kahjum, muu reservi suunatud kasum) maksuaasta jooksul suurendamise või vähendamise netoväärtuse arvutamisest. Maksuseadustiku sätete kohaldamisega põhjendatud juhtudel või maksukontrolli tulemusena võib maksukohustuslase raamatupidamisarvestuses toodud arvandmeid korrigeerida või parandada.

#### 2.2.2. 21. juuni 2004. aasta seadus, millega muudetakse 1992. aasta tulumaksuseadust.

- (29) 21. juuni 2004. aasta seadusega<sup>(13)</sup> kehtestas Belgia uued maksusätted, mis hõlmavad hargmaisesse kontserni kuuluvate seotud üksuste vahelisi piiriüleseid tehinguid. 1992. aasta tulumaksuseaduse artiklile 185 lisati eeskätt teine lõige, millega võeti Belgia maksusüsteemi siirdehindade kehtestamiseks üle rahvusvaheliselt tunnustatud „turuväärtuse põhimõte“<sup>(14)</sup>. 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõikes 2 on sätestatud:

„[...], seotud äriühingute hargmaisesse kontserni kuuluva kahe äriühingu suhtes ja seoses nende vastastikuste piiriüleste suhetega:

- a) kui kaks äriühingut on omavahelistes äri- ja rahandussuhetes seotud kokkulepitud või kohaldatavate tingimustega, mis erinevad iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimustest ja mille tõttu jääb ühe äriühingu kasum, mis ilma nende tingimusteta oleks realiseerunud, kuid ei realiseerunud nende tingimuste tõttu, loetakse see realiseerumata kasum kõnealuse ettevõtja kasumi hulka;
- b) kui ühe äriühingu kasum hõlmab kasumit, mis kuulub ühtlasi ka teise äriühingu kasumi hulka ning kui samas see hõlmata kasum on kasum, mille oleks saanud kõnealune teine äriühing, kui kahe äriühingu vahel kokkulepitud tingimused oleksid olnud sellised nagu iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimused, korrigeeritakse vastavalt esimese äriühingu kasumit.

Esimest lõiku kohaldatakse eelotsuse suhtes, ilma et see mõjutaks topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsiooni kohaldamist“.

- (30) Kuigi 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõige 2 on sõnastatud erinevalt tulu ja kapitali käsitleva OECD maksundusalase näidislepingu artiklist 9, on tegemist samalaadsete sätetega, mis moodustavad siirdehindade korrigeerimise õigusliku aluse suurema osa kahe õigussüsteemi vahel sõlmitud lepingute puhul, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ühe asjaomase õigussüsteemi residendi saadud kasumi maksustamisel („topeltmaksustamise vältimise leping“).
- (31) 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 viimase lõigu kohaselt rakendatakse punktis a osutatud positiivse korrigeerimise puhul ja punktis b osutatud negatiivse korrigeerimise puhul kohustuslikku heakskiidu taotlemise menetlust, mille tulemusel väljastatakse eelotsus. Ainukesed erandid eskirjast hõlmaavad juhtusid, kus korrigeerimine toimub seotud äriühingute kasumi korrigeerimise topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsiooni alusel („ELi vahekohtukonventsioon“)<sup>(15)</sup> või topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.
- (32) 21. juuni 2004. aasta seadusega muudeti 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 235 lõiget 2, mille tulemusel laiendati 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 sätteid ka mitteresidendist ettevõtjate püsivatele tegevuskohtadele Belgias.

<sup>(13)</sup> 21. juuni 2004. aasta seadus, millega muudetakse 1992. aasta tulumaksuseadust ja 24. detsembri 2002. aasta seadust, millega muudetakse ettevõtete suhtes kohaldatava tulumaksu korda ja kehtestatakse maksualaste eelotsuste süsteem, avaldatud 9. detsembri 2004. aasta väljaandes Moniteur Belge: [http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article\\_body.pl?language=fr&caller=summary&pub\\_date=04-07-09&numac=2004003278](http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278). Seadus jõustus 19. juulil 2004.

<sup>(14)</sup> Vt punkt 2.3.2.

<sup>(15)</sup> EÜTL 225, 20.8.1990, lk 10.

### 2.2.3. 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskiri ja selles toodud suunised

#### 2.2.3.1. 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskiri.

- (33) 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskirjas („seletuskiri“) on toodud 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 eesmärki ja kohaldamist käsitlevad suunised<sup>(16)</sup>. Seletuskirjas on märgitud, et 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõige 2 „põhineb OECD tulu- ja kapitalimaksu käsitleva näidislepingu artikli 9 tekstil“<sup>(17)</sup>. Seletuskirjas on samuti täpsustatud, et „ettepanekus toodud säte võimaldab Belgia õigussüsteemi kohandada rahvusvaheliselt kohaldatava standardiga“<sup>(18)</sup>. Seletuskirjas on rõhutatud raamatupidamisõiguse ja maksuõiguse väga tugevat seost, mille tulemusena raamatupidamisõiguse alusel maksualastel põhjustel tehtav erand eeldab sõnaselgelt väljendatud õigusliku aluse väljatoomist. Seetõttu peeti vajalikuks kodifitseerida turuväärtuse põhimõtte Belgia tulumaksuseadustikus, et võimaldada siirdehindade korrigeerimist, mille kohaldamine on nõutav rahvusvahelisel tasemel kokkulepitud standardite kohaselt, kuid mis moodustavad erandi raamatupidamisõiguse seisukohalt.
- (34) 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktis b nimetatud negatiivse korrigeerimise kohta on seletuskirjas öeldud, et selle sätte eesmärk on „vältida (võimalikku) topeltnmaksustamist või lõpetada selle kohaldamine“. Seletuskirjas on samuti täpsustatud, et selline korrigeerimine toimub üksnes juhul, kui eelotsuste talitus loeb esmase korrigeerimise põhimõtte ja ulatuse põhjendatuks.
- (35) Seletuskiri hõlmab ühtlasi suuniseid selle kohta, mida tuleb mõista seotud äriühingute hargmaise kontserni all ning mida on vaja teada eelotsuste talituse ülesannete kohta. Eeskätt on märgitud, et eelotsuste talitus peab tegema otsuse maksubaasi väljaselgitamisel rakendatava metoodika, täidetavate ülesannete, võetud riskide ja kasutatud varade kohta.

#### 2.2.3.2. 4. juuli 2006. aasta haldusringkiri

- (36) 4. juulil 2006 avaldati haldusringkiri, mis hõlmas suuniseid 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 kohaldamiseks siirdehindade positiivsel ja negatiivsel korrigeerimisel<sup>(19)</sup>. Ringkirjas on kinnitatud seletuskirjas määratletud mõisteid, mis hõlmavad 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõikes 2 osutatud hargmaisesse kontserni kuuluvaid üksusi ja piiriüleseid tehinguid. Ringkirjas on samuti kirjeldatud eelotsuste talituse rolli, vastutusala ning pädevust.
- (37) Ringkirjas osutatakse eelotsuste talituse sekkumise kohustuslikkusele negatiivse korrigeerimise puhul ning ameti sõltumatusete tingimuste kindlaksmääramisel igal üksikjuhul eraldi, mille eesmärk on tagada maksukohustuslaste jaoks tõhusus ja kindlustunne ning parandada Belgia investeerimiskeskonda.
- (38) Ringkirjas kinnitatakse, et maksubaasi arvutamisel tehakse 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 alusel negatiivne korrigeerimine ettevõtte maksudeklaratsioonis (vorm 275.1)<sup>(20)</sup> kajastatud „reservi algjäägi suurendamise“ teel. 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktis b negatiivse korrigeerimisega seoses kasutatud mõiste „asjakohane“ kohta on ringkirjas märgitud, et vastavat negatiivset vastukorrigeerimist ei tehta,<sup>(21)</sup> kui mõne teise õigussüsteemi raames tehtud esmane positiivne korrigeerimine on ülemäärane. Ringkirjas kirjeldatakse ühtlasi seda, kuidas tuleb registreerida siirdehindade korrigeerimised asjaomase Belgia äriühingu maksuaruannetes. Lõpuks on ringkirjas meenutatud, et 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõiget 2 kohaldatakse alates 19. juulist 2004.

<sup>(16)</sup> DOC 51, 1079/001; Belgia Esindajatekoda, 30. aprill 2004. <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

<sup>(17)</sup> Vaatlus artiklite kaupa, artikkel 2: „Turuväärtuse põhimõtte mõiste tuuakse maksuõigusesse 1992. aasta tulumaksuseaduse artiklile 185 teise lõike lisamise teel. See lõige põhineb OECD tulu- ja kapitalimaksu käsitleva näidislepingu artikli 9 tekstil“.

<sup>(18)</sup> Samas on täpsustatud, et „ettepanekus toodud säte võimaldab Belgia õigussüsteemi kohandada rahvusvaheliselt kohaldatava standardiga“.

<sup>(19)</sup> 4. juuli 2007. aasta haldusringkiri nr Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006).

<sup>(20)</sup> Vt põhjendus 27.

<sup>(21)</sup> OECD siirdehindade alastes suunistes esitatud mõistete määratlustes on vastukorrigeerimist selgitatud järgmiselt: „Seotud ettevõtja maksukohustuse korrigeerimine teise maksujurisdiktsiooni maksuhalduri poolt vastuseks esimese maksujurisdiktsiooni maksuhalduri kohaldatud esmase korrigeerimisele, eesmärgiga tagada kasumi kooskõlastatud jaotumine kahe jurisdiktsiooni vahel.“

### 2.2.3.3. Rahandusministri vastused parlamendi esitatud küsimustele ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohta

- (39) Vastuseks parlamendi 2005. aastal esitatud küsimusele <sup>(22)</sup> kinnitas tollaegne rahandusminister, et kontserni kuuluva Belgia üksuse tegelikult registreeritud kasum, mis ületab turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi, ei peaks olema Belgias maksustatud, ning et Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, millised on teised kontserni kuuluvad välismaised üksused, kes peavad selle ülemäärase kasumi lisama oma maksubaasile.
- (40) 2007. aastal parlamendis esitatud küsimuses, mis hõlmab eelotsuseid ja rahvusvahelist maksude vältimist, <sup>(23)</sup> osutatakse seosele ühelt poolt 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktide a ja b ning teiselt poolt OECD tulu- ja kapitalimaksu käsitleva näidislepingu artikli 9 vastavate punktide 1 ja 2 vahel. Küsimuse esitanud parlamendiliige juhtis tähelepanu asjaolule, et suurem osa Belgia sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguid hõlmavad üksnes siirdehindade positiivset korrigeerimist hõlmavaid sätteid. Kokkulepetes, mis hõlmavad siirdehindade negatiivset korrigeerimist, nähakse Belgia ametiasutuste tehtavat negatiivset korrigeerimist üksnes reaktsioonina kokkuleppe sõlminud teise riigi tehtavale positiivsele korrigeerimisele. Parlamendi liige juhtis samuti tähelepanu asjaolule, et vaid vähesed maksukohustuslased soovivad saada eelotsust siirdehindade positiivse korrigeerimise kohta, kuigi õiguslikult kohaldatakse sellist kohustust ka selliste korrigeerimiste puhul. Lõpuks küsis parlamendiliige, kas Belgia teeks ühepoolse negatiivse korrigeerimise juhul, kui asjaomane välisriik ühtlustab oma esmase korrigeerimise või kui talle teatatakse Belgia tehtud negatiivsest korrigeerimisest.
- (41) Tollaegne rahandusminister vastas, et sel etapil on tõepoolest esitatud üksnes negatiivse korrigeerimise taotlusi. Lisaks sellele kinnitas minister, et Belgia ülesanne ei ole täpsustada riiki, kellega seostada ülemäärane kasum ning et seega ei ole võimalik kindlaks määrata riiki, kellega tuleks vahetada teavet Belgia tehtava negatiivse korrigeerimise kohta.
- (42) 2015. aasta jaanuaris, pärast seda, kui ajakirjanduses ilmus mitmeid artikleid „LuxLeaks“ juhtumi kohta, esitati parlamendis rahandusministrile taas mitmeid küsimusi seoses teabevahetusega või selle puudumisega maksuametite vahel, ülemäärase kasumi maksuvabastussüsteemi tutvustamise kohta tunnuslause „Only in Belgium“ all ning hargmaistele kontsernidele pakutava võimaluse kohta vähendada äriühingu tulumaksu summat eelotsuste abil <sup>(24)</sup>. Rahandusminister meenutas, et ülemäärase kasumi maksuvabastusega seotud eelotsuste puhul piirdus eelotsuste talitus turuväärtuse põhimõtte kohaldamisega ning kinnitas rahandusministri 2007. aastal antud vastust teabevahetuse kohta.

### 2.2.4. 24. detsembri 2002. aasta seadus eelotsuste süsteemi kehtestamise kohta

- (43) 24. detsembri 2002. aasta seadus võimaldab rahandusministril teha eelotsuse abil otsuse kõikide maksuõiguse sätete rakendamise kohta <sup>(25)</sup>.
- (44) Selle seaduse artiklis 20 on sätestatud, et eelotsuse abil kohaldatakse põhimõtet, mille kohaselt sellise otsuse alusel ei või maksukohustuslase tasutatavat maksusummat vähendada või kohaldada maksuvabastust.

„Eelotsuse all tuleb mõista õigusakti, millega föderaalne rahandusamet määratleb lähtuvalt kehtivatest õigusnormidest, kuidas kohaldada seadust maksukohustuslase kirjeldatud eri olukorrale või toimingule, mida varasemalt ei ole maksustamiskorras käsitletud.

Eelotsuse väljastamine ei too kaasa maksuvabastust või maksusumma vähendamist.“

- (45) Seaduse artiklis 22 on kirjeldatud ajaolusid, mille puhul eelotsust ei saa teha, näiteks juhul, kui taotlus on seotud asjaolude või tehingutega, millel on juba maksualane mõju. Seaduse artiklis 23 on sätestatud põhimõte, mille kohaselt eelotsused on maksuameti jaoks tulevikus siduvad, samuti asjaolud, mille puhul eelotsus ei ole maksuameti jaoks siduv. Tegemist on juhtudega, mille puhul eelotsus ei ole kooskõlas asutamislepingutega, Euroopa Liidu õigusega või siseriikliku õigusega.

<sup>(22)</sup> Rahandus- ja eelarvekomisjoni 13. aprilli 2005. aasta koosoleku kokkuvõte, CRABV 51 COM 559 – 19.

<sup>(23)</sup> Rahandus- ja eelarvekomisjoni 11. aprilli 2007. aasta koosoleku kokkuvõte, CRABV 51 COM 1271 – 06.

<sup>(24)</sup> Rahandus- ja eelarvekomisjoni 6. jaanuari 2015. aasta koosoleku kokkuvõte, CRABV 54 COM 043 – 02.

<sup>(25)</sup> Vt joonealune märkus 11.

- (46) 21. juuni 2004. aasta seadusega muudetakse 24. detsembri 2002. aasta seadust, mis käsitleb maksualaste eelotsuste süsteemi loomist ja Belgia maksuameti raames iseseisva üksuse asutamist, kes väljastab kõnealuseid eelotsuseid<sup>(26)</sup>. 21. juuni 2004. aasta seaduse alusel asutati 23. augusti 2004. aasta kuningliku määrusega pädeva rahandusministeeriumi („riikliku föderaalne rahandusameti“) juures eelotsuste väljastamiseks eelotsuste talitus. Eelotsuste talitus avaldab aastaaruande oma tegevuse kohta.

### 2.3. OECD siirdehindadega seotud juhiste kirjeldus

#### 2.3.1. OECD maksustamisalane näidisleping ja OECD siirdehindade alased suunised

- (47) Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon („OECD“) esitab oma liikmesriikidele maksualased juhised. Siirdehindadega seotud OECD juhised on toodud OECD maksustamisalases näidislepingus ja OECD siirdehindade alastes suunistes hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele („OECD siirdehindade alased suunised“),<sup>(27)</sup> mis on mõlemad õiguslikult mittesiduvad instrumendid.
- (48) Võttes arvesse OECD maksustamisalase näidislepingu ja OECD siirdehindade alaste suuniste mittesiduvat iseloomu, on OECD liikmesriikidel lihtsalt soovitatud neid järgida. Üldises plaanis on kõnealused kaks instrumenti siiski võrdlusaluseks ja avaldavad teatavat mõju OECD liikmesriikide (ja ka liikmesriikide hulka mittekuuluvate riikide) maksutavadele. Lisaks sellele on mitmes OECD liikmesriigis neile instrumentidele antud seaduse jõud või kasutatakse neid topeltmaksustamise vältimise lepingute ja riikliku maksuõiguse valdkonnas tehtud kokkulepete tõlgendamise alusena<sup>(28)</sup>. Komisjon osutab maksustamisalasele näidislepingule ja siirdehindade puhul kohaldatavatele OECD siirdehindade alastele suunistele seetõttu, et need kaks instrumenti on töötatud välja OECD rakendatud ekspertide arutelude tulemusel ning nendes on toodud tehnilised täpsustused, mis võimaldavad lahendada ühiseid probleeme.
- (49) OECD maksustamisalases näidislepingus ja selle kommentaaris on esitatud suunised topeltmaksustamise vältimise lepingute tõlgendamiseks. OECD siirdehindade alased suunised annavad maksuametitele ja hargmaistele ettevõtetele lähenemisviisi turuväärtuse põhimõtte kohaldamisel siirdehindade kindlaksmääramiseks<sup>(29)</sup>. Siirdehinnad tähistavad äritehingute hindu sama kontserni eri üksuste vahel. Rahvusvahelise kontserni liikmete vahelised seosed võivad anda neile ettevõtetele võimaluse kehtestada siirdehindu (ja sellega seoses ka maksustatavaid tulusid) mõjutavate omavaheliste seoste alusel eritingimused, mis erinevad tingimustest, mida kohaldataks juhul, kui kontserni liikmed oleksid käitunud iseseisvate ettevõtetenä<sup>(30)</sup>. See võib tekitada olukorra, kus kasum liigub ühelt maksuterritooriumilt teisele ja tekitab soovi jätta võimalikult väike osa kasumist sellisele territooriumile, kus seda maksustatakse kõrgemalt. Sellise olukorra vältimiseks peaksid maksuametid lubama sama kontserni liikmete vahel ainult selliseid siirdehindu, mille puhul tehinguga seotud hinnad on samaväärsed nende hindadega, mida kohaldataks juhul, kui need oleksid määratud kindlaks iseseisvate ettevõtete vahel turuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel<sup>(31)</sup>. Seda nimetatakse „turuväärtuse põhimõtteks“.
- (50) Turuväärtuse põhimõtte kohaldamine põhineb seega tehingu toimumise (kontsernisestse) tingimuste võrdlemisel iseseisvate ettevõtete võrreldavatel tingimustel tehtavate tehingutega, kusjuures tuleb veenduda, et võimalikud erinevused võrreldavate olukordade vahel ei saaks olulisel määral mõjutada analüüsitavaid tingimusi (näiteks hinda või marginaali) ning et selliste erinevuste mõju kõrvaldamiseks saaks kohaldada usaldusväärseid parandusi.

<sup>(26)</sup> Vt joonealune märkus 13.

<sup>(27)</sup> Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, OECD, juuli 2010. OECD siirdehindade alased juhised võttis algkujul 27. juunil 1995 vastu OECD rahanduskomisjon. 1995. aasta suuniseid ajakohastati olulisel määral 2010. aasta juulis. Käesolevas otsuses tuleb osutamist siirdehindade puhul kohaldatavatele OECD siirdehindade alastele suunistele käsitada osutamisenä 2010. aasta suunistele.

<sup>(28)</sup> Belgias on turuväärtuse põhimõtte lülitatud äriühingu tulumaksu seadusesse 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 lisamisega.

<sup>(29)</sup> OECD liikmesriikide maksuametitel on soovitatud järgida OECD põhimõtteid. Üldises plaanis on OECD siirdehindade alased suunised siiski lähtealuseks ja avaldavad selget mõju OECD liikmesriikide (ja isegi liikmesriikide hulka mittekuuluvate riikide) maksutavadele.

<sup>(30)</sup> Vt OECD siirdehindade alaste suuniste sissejuhatuse lõige 6.

<sup>(31)</sup> Maksuametid ja seadusandjad on sellest probleemist teadlikud ja maksuõigus võimaldab üldjuhul maksuametitel asendada selliste ettevõtete maksudeklaratsioonides, kes ei kohalda nõuetekohaselt siirdehindu oma maksustava tulu vähendamisel, need siirdehinnad asendushindadega, mis vastavad usaldusväärsetele hindadele, mida kohaldatakse iseseisvate ettevõtete, kes peavad läbirääkimisi turuväärtuse põhimõttele lähedastes tingimustes.



- (51) Nii maksustamisalane nädisleping kui ka OECD siirdehindade alased suunised tuginevad põhimõttele, mille järgmisega on liitunud OECD liikmesriigid ning mille kohaselt laiemas plaanis käsitletakse hargmaisesse kontserni kuuluvaid õiguslikke üksusi äriühingu tulumaksu seisukohalt eraldiseisvate üksustena („eraldiseisvate üksuste meetod“). Eraldiseisvate üksuste meetodist tuleneb, et kõiki hargmaisesse kontserni kuuluvaid üksikuid üksusi maksustatakse nende oma tulude alusel<sup>(32)</sup>. OECD liikmesriigid valisid rahvusvahelise maksustamise aluseks eraldiseisva üksuse meetodi, selleks et tagada maksustamise nõuetelevastavus kõikides riikides ja vältida topeltmaksustamist, vältides seega maksuametite vahelisi konfliktiolukordi ja edendades rahvusvahelist kaubavahetust ja investeringuid.
- (52) OECD siirdehindade alaste suuniste punktis 1.10 on selgesõnaliselt osutatud mastaabiefektile ja integreerimisest tulenevatele eelistele (sünergia) eraldiseisva üksuse meetodi puhul, millele tugineb turuväärtuse põhimõte.

„Teatud juhtudel hõlmab turuväärtuse põhimõte olemuslikke puudusi, mis tulenevad eraldiseisva üksuse meetodist, millele see põhimõte tugineb, näiteks ei võeta alati arvesse mastaabiefekti ja tehinguid erinevate tegevusvaldkondade vahel, mis tulenevad ettevõtete integreeritusest. Samas puuduvad laialdaselt tunnustatud objektiivsed kriteeriumid, mille alusel omistada erinevatele seotud ettevõtetele mastaabiefektist või integratsioonist tulenevaid eeliseid.“

### 2.3.2. Turuväärtuse põhimõte

- (53) Kohaldatav turuväärtuse põhimõte on sätestatud OECD maksustamisalase nädislepingu artiklis 9, mille põhinevad OECD liikmesriikide, sealhulgas Belgia ning järjest suureneva arvu mitteliikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud. Kuivõrd siirdehindade lepingus sätestatud paindlikkus võimaldab maksubaasi üle kanda ühelt maksuterritooriumilt teisele, kohaldatakse topeltmaksustamise vältimise lepingutega hõlmatava tunnustatud turuväärtuse põhimõtte abil nende lepingute järelevalvet, eesmärgiga vältida topeltmaksustamist ja hoida ära maksude vältimist.
- (54) OECD maksustamisalase nädislepingu artiklis 9 on sätestatud siirdehindadega seotud maksubaasi korrigeerimisel lubatud toimingud ning täpsustatud, millal need korrigeerimised tuleb teha.

— Artikli 9 lõikes 1 on täpsustatud, et kokkuleppe sõlminud riik võib suurendada tema territooriumil tegutseva residentist maksukohustuslase maksubaasi, kui tema hinnangul on kohaldatavad siirdehinnad toonud kaasa maksubaasi vähenemise liiga madalale tasemele, ning võimaldavad asjaomasel riigil seda vastavalt maksustada. Sellist meetet nimetatakse „esmaseks korrigeerimiseks“ ja selle abil saab maksuamet korrigeerida maksukohustuslase deklareeritud maksustatavat tulu suurenemise suunas<sup>(33)</sup>.

— Artikli 9 lõike 2 eesmärk on vältida olukorda, kus lepinguosalise riigi maksustatav kasum, mille suhtes on kohaldatud artikli 9 kohast esmast korrigeerimist, maksustatakse samas seotud ettevõtte tasandil teises lepinguosalises riigis<sup>(34)</sup>. Selleks on kõnealus artiklis kohustatud kõnealust teist lepinguosalist riiki kas vähendama kõnealuse seotud ettevõtte maksubaasi esimeses lepinguosalises riigis esmase korrigeerimise teel muudetud kasumisumma võrra, või maksma tagasi juba tasutud maksusumma. Selline teise lepinguosalise riigi tehtav korrigeerimine ei toimu siiski automaatselt. Kui kõnealune riik leiab, et esmase korrigeerimise alus või summa ei ole põhjendatud, võib ta keelduda kirjeldatud korrigeerimise tegemist – ja tavaliselt ta seda teebki<sup>(35)</sup>.

<sup>(32)</sup> Vt OECD siirdehindade alaste suuniste punkt 1.15.

<sup>(33)</sup> Artikli 9 lõikes 1 on sätestatud: „Kui [...] kaks [seotud] ettevõtjat järgivad omavahelistes äri- ja rahandussuhetes iseseisvate ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu jääb ettevõtja kasum eeldatavast väiksemaks, loetakse ettevõtja kasumiks eeldatav kasum, mis maksustatakse asjakohaselt“.

<sup>(34)</sup> Artikli 9 lõikes 2 on sätestatud: „Kui lepinguosaline riik arvab oma ettevõtja tulu hulka – ja asjakohaselt maksustab – tulu, mis on teises lepinguosalises riigis maksustatud selle riigi ettevõtja tuluna ja mille oleks saanud esimesena nimetatud riigi ettevõtja, kui ettevõtjad oleksid omavahelistes suhetes järginud samu tingimusi nagu iseseisvad ettevõtjad, korrigeerib teine riik tulult tasutavat maksusummat. Maksusummat korrigeerides võetakse arvesse lepingu ülejäänud sätteid; lepinguosaliste riikide pädevad ametiisikud konsulteerivad vajaduse korral teineteisega“.

<sup>(35)</sup> Kui asjaomased pooled ei saavuta asjakohase korrigeerimise summa ja laadi osas kokkulepet, rakendatakse OECD nädislepingu artiklis 25 ettenähtud kokkuleppemenetlust, seda ka juhul, kui kokkuleppes puudub artikli 9 lõikega 2 samalaadne säte. Asjaomaste pädevate ametiasutuste kohustus piirdub nõudega teha kõik nende võimuses olev, mitte saavutada lahendus, seega ei saa topeltmaksustamisega seotud probleemi lahendada juhul, kui lepinguosalised riigid ei ole maksulepingusse lisanud vahekohut hõlmatavat sätet.

Artikli 9 lõike 2 alusel teise lepinguosalise riigi tehtavat negatiivset korrigeerimist nimetatakse „vastukorrigeerimiseks“, mis juhul, kui seda kasutatakse, väldib tõhusalt kasumi topeltmaksustamist.

- (55) OECD siirdehindade alased suunised hõlmavad viit meetodit turuväärtuse põhimõttele vastavate hindade ligikaudseks kindlaksmääramiseks ja kasumi jaotamiseks samasse kontserni kuuluvate ettevõtete vahel: i) võrreldava hinna meetod; ii) kulupõhine meetod; iii) edasimüügi hinna meetod; iv) tehingupõhine tootluse meetod ja v) jagatud kasumi meetod. OECD siirdehindade alastes suunistes on eristatud traditsioonilisi tehingupõhiseid meetodeid (kolm esimest meetodit) ja kasumipõhiseid meetodeid (kaks viimast meetodit). Hargmaistel ettevõtetel on õigus siirdehindade määramiseks kasutada kõnealustes suunistes kirjeldamata meetodeid, kui nende meetodite tulemusel saadakse turuväärtuse põhimõttele vastavad siirdehinnad <sup>(36)</sup>.
- (56) Tehingupõhise tootluse meetod on üks nn kaudsetest meetoditest turuväärtuse põhimõttele vastavate hindade ligikaudseks kehtestamiseks ja kasumi jaotamiseks samasse kontserni kuuluvate ettevõtete vahel. See meetod võimaldab leida turuväärtuse põhimõttele vastava ligikaudse hinna kontrollitud tehingute rühma puhul või teatud tegevusala puhul tervikuna ja mitte niivõrd ühe konkreetse tehingu puhul.
- (57) Tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel tuleb valida kontrollitava tehingu või kontrollitavate tehingute rühma see pool, mille puhul valitakse ja kontrollitakse puhaskasumi näitajat <sup>(37)</sup>. Tehtud valik peab olema kooskõlas teostatud funktsionaalse analüüsiga. Üldpõhimõtena on tehingupõhise tootluse meetodil põhineva analüüsiga kontrollitav pool see pool, kelle puhul meetodit on võimalik kõige usaldusväärsemalt kohaldada ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemad võrdlusandmeid. Praktiliselt on tegemist funktsionaalse analüüsi seisukohalt vähem keeruka poolega, samas kui kontrollitava tehingu või tehingute rühma tulemusel saadud jääkkasum seostatakse keerukama poolega <sup>(38)</sup>.
- (58) Tehingupõhise tootluse meetodit kasutatakse sageli juhul, kui kontrollitava tehingu või tehingute rühma üks pool hõlmab tehingu või tehingute kõiki sisulisi ja/või ainukordseid aspekte, samas kui teine pool on seotud pigem igapäevaste ja/või automaatsete toimingutega ning ei hõlma ainukordset panustamist, nagu see on näiteks piiratud riskitasemega edasimüüja puhul. Samas tuleb tehingupõhise tootluse meetodit lugeda vähem usaldusväärseks juhul, kui mõlemad pooled panustavad sama suurel määral. Sellisel juhul loetakse siirdehindade kehtestamise kõige usaldusväärsemaks meetodiks jagatud kasumi meetodit <sup>(39)</sup>.

#### 2.4. Vaidlusalusest korrast kasusaajad

- (59) Ülemäärase kasumi maksuvabastust hõlmavat korda kohaldatakse alates 2004. aastast ning selle ulatus on järkjärgult kasvanud. Belgia edastatud teabe kohaselt on vaidlusalust korda kohaldanud ettevõtete arv tõusnud 55le, hõlmates kokku 66 eelotsust <sup>(40)</sup>. Belgia ametiasutused märgivad, et nad ei ole alates vaidlusaluse korra kehtestamisest tagasi lükanud ühtegi eelotsusetaotlust, mis võimaldab kasutada ülemäärase kasumi maksuvabastust <sup>(41)</sup>. Alates vaidlusaluse korra kehtestamisest 2004. aastal igal aastal väljastatud eelotsuste arv on toodud tabelis.

#### Ülemäärase kasumi maksuvabastusi hõlmavate eelotsuste arv alates 2004. aastast

Aasta	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Taotluste arv	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Allikas: Belgia rahandusministeerium, 31. mai 2014.

<sup>(36)</sup> OECD siirdehindade alaste suuniste punktis 2.9 on sätestatud: „Samas ei või need teised meetodid asendada OECD tunnustatud meetodeid, kui viimased on kohasemad rakendamiseks konkreetsetel asjaoludel.“

<sup>(37)</sup> Puhaskasumi näitaja mõiste on määratletud OECD siirdehindade alaste suuniste mõistete määratluses kui „puhaskasumi suhe asjakohasel alusel (näiteks kulud, käive, vara)“. Puhaskasumi näitajat nimetatakse igapäevases kasutuses sageli ka kasumi taseme näitajaks.

<sup>(38)</sup> Vt OECD siirdehindade alaste suuniste punkt 3.18.

<sup>(39)</sup> Vt OECD siirdehindade alaste suuniste punkt 2.59.

<sup>(40)</sup> 31. mai 2015. aasta seisuga ajakohastatud andmed.

<sup>(41)</sup> Vt 18. märtsi 2014. aasta vastus komisjoni teise teabenõude küsimusele 1: „Täpsustame, et ei ole antud ühtegi negatiivset vastust.“

- (60) Belgia esitas põhilised finantsandmed kõigi 66 eelotsuse kohta, millega võimaldati ülemäärase kasumi maksuvabastust (üksikasjalikumad andmed on toodud lisan).
- (61) Olukordi, mille puhul võimaldati maksuvabastust, saab näitlikustada põhjendustes 62–64 toodud näidete abil.
- (62) Esimene näide: eelotsuse taotluses teatab ettevõtte A kavatsusest suurendada oma tootmistahtu Belgia tehase teatud tootega, paigutades ühtlasi Belgiasse ümber välisriigi tütarettevõtja koordineerimisfunktsiooni („põhiettevõtte“ funktsioon). Taotluses on samuti näidatud, et ettevõtte A toob ühtlasi mitmed (täistööajale taandatud) töökohad üle Belgiasse. Eelotsusest ilmneb, et topeltmaksustamisega seotud probleeme ei esine. Eelotsuses on märgitud, et asjaolu, et Belgias saadud raamatupidamislik kasum on suurem kui iseseisva ettevõtte oma, on eeskätt seotud oskusteabega, ostutoimingutega seotud eelistega, kliendinimekirjadega jne, mis olid kontsernis olemas juba enne põhiettevõtte funktsiooni Belgiasse ületoomist. Samas on eelotsuses nimetatud, et kõnealuse „immateriaalse vara“ andis kontsern tasuta üle kontserni kuuluvale Belgia ettevõttele, seega ei tekkinud kontsernis sellega seoses maksustatavat tulu ning puudub topeltmaksustamise oht. Tegelikult on eelotsuses (punkt 48) meenutatud, et „Belgia ametiasutuste üleanne ei ole määrata kindlaks välisriigi ettevõtte „kasumikontot“, millel peab kajastuma ülemäärane kasum“.
- (63) Teine näide: eelotsuse taotluses teatab ettevõtte B oma kavatsusest teha investeering laienemiseks Belgiasse. Ettevõtte kinnitab, et uus investeering on kontserni kuulumise tõttu tema jaoks kasumlikum kui iseseisva ettevõtte jaoks. Eelotsuses osutatud sünergia hõlmab eeliseid, mida ettevõtja Belgias saab väiksemate investeerimiskulude tõttu, seoses asjaoluga, et tal on juba allüksus Belgias, väiksemate tegevuskulude tõttu seoses sellega, et allüksuse üldkulud on võimalik laiendada tootmise alusel jagada ning odava hinnaga energia kättesaadavuse tõttu.
- (64) Kolmas näide: eelotsuse taotluses teatab ettevõtte C kavatsusest teha oma Belgia tütarettevõtjast põhiettevõtte seoses oma tegevuse ümberkorraldamisega Euroopas. Ettevõtte C suurendab Belgias asuvate (täistööajale taandatud) töökohtade arvu. Belgia nõustub sel juhul kasutama tehingupõhise tootluse meetodit, võttes põhiettevõtte maksubaasi arvutamisel kasumi taseme näitajana arvesse iseseisvate ettevõtjate võrreldavate vabaturu tehingutega saadavat maksueelset kasumit. Sellisel juhul toimub ettevõtte C maksueelse kasumi negatiivne korrigeerimine ligikaudu 60 % ulatuses.
- (65) Vaadeldud 22 eelotsust hõlmavat valimit, leiab komisjon, et need kolm näidet esindavad kogu vaadeldavat korda. Kuigi asjaolud, asjassepuutuvad summad ja tehingud on igal üksikul juhul erinevad, hõlmavad kõik toodud näited hargmaseid ettevõtteid, kes on suurendanud oma tegevuse mahtu Belgias ning on taotlenud ja saavutanud, et nende reaalselt Belgias registreeritud kasum, mis tuleneb väidetavalt sünergiast, mastaabiefektist või muudest asjaoludest, mis on seotud nende kuulumisega kontserni, arvatakse maha nende äriühingu tulumaksu maksubaasist. Valimi alusel täheldas komisjon, et ülemäärase kasumi maksuvabastust ei kohaldata väikeste ettevõtete puhul ning Belgia ametiasutused ei olnud suutelised tõendama oma väidet, mille kohaselt ülemäärase kasumi maksuvabastust võib samuti kohaldada väikese kontserni üksuste suhtes või muudel põhjustel kui väidetav sünergia või mastaabiefekti toime.
- (66) Kui Belgia ametiasutustel paluti tõendada ülemäärase kasumi maksuvabastuse kättesaadavust väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate (edaspidi „VKE“) jaoks, tõid nad näite kolme kõige väiksema abisaaja kohta:
- ettevõtte D, kelle bilansimaht ulatub [100–120] (\*) miljoni euroni, käive on [60–80] miljonit eurot ja töökohtade arv [200–250] täistöökoohaekvivalenti;
  - ettevõtte E, kelle bilansimaht ulatub [70–90] miljoni euroni ja kelle töökohtade arv [250–300] on täistöökoohaekvivalenti;
  - ettevõtte F, kelle bilansimaht ulatub [50–70] miljoni euroni, käive on [70–90] miljonit eurot ja töökohtade arv [350–400] täistöökoohaekvivalenti.

(\*) Kuulub ametisalduse alla.

- (67) Kui Belgia ametiasutustel paluti tõendada ülemäärase kasumi maksuvabastuse kättesaadavust muudel põhjustel kui väidetav sünergia või mastaabiefekt, esitasid nad kolm näidet. Siirdehindadega seotud eelotsustes kinnitas eelotsuste talitus kontsernidesse kuuluvate Belgia ettevõtete taotlusel 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel nende ettevõtete tasemel vastava negatiivse korrigeerimise. Samas oli neil kolmel juhul Belgia üksustele võimaldatud negatiivne korrigeerimine seotud siirdehindadel põhineva eelneva esmase positiivse korrigeerimisega, mis hõlmas Saksamaa, Ühendkuningriigi ja Taani kontsernidesse kuuluvate ettevõtete kasumit ja mille tegid vastavalt Saksamaa, Ühendkuningriigi ja Taani maksuametid.
- (68) Käesolev otsus ei hõlma ei selliseid algupäraseid siirdehindade vastukorrigeerimisi ega teisi samalaadseid korrigeerimisi. Käesolev otsus hõlmab üksnes eelotsuseid, millega kohaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust, mille näol on tegemist Belgia maksubaasi ühepoolse ja ennetava vähendamisega, mis ei ole seotud teise maksujurisdiktsiooni teostatud siirdehindade positiivse esmase korrigeerimisega ning mille puhul puuduvad muud asjaolud, mis näitaksid, et vähendatud summad on hõlmatud välisriigi maksubaasi. Ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks ei ole nõutav, et ülemäärane kasum oleks maksustatud või isegi hõlmatud kontserni kuuluva teise välisriigi ettevõtte maksubaasi. See eripära eristab ülemäärase kasumi maksuvabastust hõlmavaid eelotsuseid teistest eelotsuste talituse 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel tehtud siirdehindadega seotud eelotsustest, mis võimaldavad samuti vähendada tegelikult registreeritud kasumit maksustamisega seotud eesmärgil, kuid tegemist on juhtudega, kus vähendamine tuleneb reaalsest maksustamisest või siirdehindade positiivsest esmasest korrigeerimisest välisriigi maksuameti poolt.

### 3. MENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED

- (69) Komisjon otsustas algatada ametliku uurimismenetluse, kuna tema esialgse hinnangu kohaselt on ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra näol tegemist riigiabi kavaga, mis on asutamislepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt siseturuga kokkusobimatuse tõttu keelatud.
- (70) Esiteks on komisjoni esialgse hinnangu kohaselt ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra näol tegemist riigiabi kavaga nõukogu määruse (EL) 2015/1589<sup>(42)</sup> artikli 1 punkti d tähenduses, mis võimaldab hargmaistesse kontsernidesse kuuluvatel Belgia ettevõtetel ilma täiendavate rakendusmeetmeteta olulisel määral vähendada äriühingu tulumaksu summat, mida nad peavad Belgias tasuma. Komisjon jõudis sellele järeldusele hoolimata asjaolust, et maksuvabastust võimaldati eelotsuste abil.
- (71) Teiseks andis komisjoni esialgse hinnangu kohaselt vaidlustatud kord sellest kasusaajatele valikulise eelise. Komisjon leidis, et see kord moodustas põhikorruga võrreldes erandi, kuna ettevõtte tulumaksu maksuvabastust võimaldati osa saadud kasumi puhul, mis tegelikult tekkis ja kajastus kontserni kuuluva Belgia üksuse raamatupidamisarvestuses. Komisjon väljendas samuti kahtlusi selle kohta, kas väidetavalt ülemäärane kasum, mille suhtes kõnealuse korra raames kohaldati maksuvabastust, on vastav turuväärtuse põhimõttele, kuna tuleb lugeda äärmiselt vaieldavaks kasumi sellise osa eraldamist ning kuna hargmaisesse kontserni kuulumisest tulenevat tegelikku kasumit on igal juhul märkimisväärselt üle hinnatud.
- (72) Komisjon tegi samuti esialgse järelduse, et kõnealuse korraga antav eelis on valikuline, kuna sellest kasusaajad on üksnes hargmaistesse kontsernidesse kuuluvad Belgia ettevõtted. Belgia üksustel, kes tegutsevad ainult Belgias, ei ole võimalik sellist kasumit deklareerida. Kõnealusest korrast kasusaajad on lisaks sellele paigutanud olulise osa oma tegevusest Belgiasse või teinud sellesse riiki olulisi investeeringuid.
- (73) Komisjoni esialgse hinnangu kohaselt ei saa ülemäärase kasumi maksuvabastust põhjendada vajadusega vältida topeltmaksustamist, kuna see maksuvabastus ei ole seotud ühegi teise riigi kavatsusega sama kasumit maksustada.

<sup>(42)</sup> Alates 14. oktoobrist 2015 nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (kodifitseeritud tekst) (ELT L 248, 24.9.2015, lk 9), tühistas ja asendas nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (EÜT L 83, 27.3.1999, lk 1). Viiteid määrusele (EÜ) nr 659/1999 käsitatakse viidetena määrusele (EL) 2015/1589 ja neid loetakse vastavalt kõnealuse määruse II lisas esitatud vastavustabelile.

- (74) Kuivõrd kõik ülejäänud Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõikes 1 sätestatud tingimused on täidetud ja puuduvad nähtavad põhjused, mis võiksid põhjendada ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra siseturuga kokkusobivust, jõudis komisjon järeldusele, et kõnealuse korra näol on tegemist siseturuga kokkusobimatu riigiabi kavaga. Seetõttu otsustas komisjon algtada kõnealuse korra suhtes Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikega 2 ettenähtud menetluse.

#### 4. BELGIA MÄRKUSED

- (75) Belgia esitas märkused menetluse algatamise otsuses meetmete hindamiseks rakendatud raamistiku kohta, tõi välja võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumise ning väitis, et menetluse algatamise otsus sisaldab mitut ilmset tõlgendamisvigaga.

##### 4.1. Belgia märkused menetluse algatamise otsuses meetmete hindamiseks rakendatud raamistiku ja võrdse kohtlemise põhimõtte kohta

- (76) Belgia ei nõustu väitega, et meetme näol, mis on samaaegselt seotud 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 sätetega, 4. juuli 2006. aasta ringkirjaga, eelotsuste talituse aruannetega ja eelotsuste analüüsiga, on tegemist abikavaga, mis vastab määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud kriteeriumidele. Belgia leiab, et kuivõrd puudub kõiki ülemäärase kasumi maksuvabastust hõlmavate eelotsuste põhjalik analüüs, peab meetme analüüs abikavana hõlmama üksnes õigussätteid. Belgia väidab, et menetluse algatamise otsuses toodud näited on valitud selektiivselt ning võimaldavad teha vaid pinnapealseid järeldusi.
- (77) Belgia väidab samuti, et ta on ainus liikmesriik, kelle suhtes komisjon on algatanud ametliku uurimismenetluse seoses eelotsuste korruga ja mitte seoses teatud konkreetse meetmega, samas kui suurem osa liikmesriike kasutab eelotsuseid. Belgia leiab, et selline menetlemine ei ole kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega.

##### 4.2. Belgia märkused menetluse algatamise otsuses sisalduvate tõlgendamisvigade kohta

###### 4.2.1. Raamatupidamisliku kasumi ja võrdlussüsteemi roll

- (78) Belgia väidab, et komisjon pöörab võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel liiga suurt tähelepanu Belgia ettevõtete raamatupidamislikule kasumile. Belgia äriühingu tulumaksuga seotud õigusaktides on maksustatava kasumi saamiseks lubatud või ette nähtud mitmed raamatupidamisliku kasumi positiivsed ja negatiivsed korrigeerimised. Belgia väitel on need korrigeerimised, eeskätt 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõik 2 punktis b sätestatud korrigeerimised, põhisüsteemi olemuslik osa ja neid kohaldatakse kõikide maksukohustuslaste suhtes, kes vastavad nende korrigeerimiste kohaldamiseks seatud tingimustele.
- (79) Belgia kinnitab samuti, et 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b eesmärk on vältida topeltmaksustamist. Võttes arvesse asjaolu, et omamaised kontsernid ja iseseisvad üksused ei puutu kokku majandusliku topeltmaksustamise probleemiga, asuvad nad hargmaistest ettevõtetest käesoleva meetme eesmärki arvestades erinevas faktilises ja õiguslikus olukorras. 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b sätteid ei moodusta seega erandit üldise maksusüsteemi suhtes.

###### 4.2.2. Belgia teostatav turuväärtuse põhimõtte kohaldamine 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel ei anna kellelegi mingit eelist.

- (80) Belgia kinnitab, et tema äriühingu tulumaksu süsteemi raames on võimalik maksustada üksnes turuväärtuse põhimõttele vastavat kasumit. Lisaks sellele, kuivõrd komisjon on varasemalt nõustunud sellega, et turuväärtuse põhimõtte võimaldab tuvastada eelise olemasolu riigiabi hindamisel, siis saab eelotsus anda maksukohustuslasele eelise vaid juhul, kui kõnealune maksukohustuslane ei vasta turuväärtuse põhimõttele.
- (81) Belgia meenutab, et siirdehindade kehtestamine ei piirdu üksnes varade ja seotud poolte vahel osutatavate teenuste õige hinna kindlaksmääramisega, vaid see hõlmab ka ülemäärase kasumi jaotamist kontserni kuuluvate

eri ettevõtete vahel. Belgia väidab, et isegi kui kõikide ettevõtetevaheliste tehingute kohta on esitatud nõuetekohased arved, ei tähenda see, et kogukasum vastab turuväärtuse põhimõttele<sup>(43)</sup>. Belgia lisab, et siirdehindadega seotud korrigeerimissüsteem ise näitab, et maksustamise eesmärgil ei või tugineda raamatupidamisaruannetes esitatud hindadele. Seetõttu ei saa oluliseks pidada asjaolu, et kaubanduslik kasum osutub suuremaks kui turuväärtusel põhinev kasum.

- (82) Belgia kinnitab, et ülemäärast kasumit ei saa omistada Belgia ettevõtetele eraldiseisva üksuse meetodi põhjal, millele turuväärtuse põhimõtte konkreetset tugineb. Selle kasumi mahaarvamine Belgia üksuste maksubaasist ei saa tulemusena tuua kaasa neile eeliste andmist. Belgia väitel puudub rahvusvahelisel tasemel konsensuslik seisukoht selle kohta, kuidas kontserni sünergiast ja/või mastaabiefektiga seotud kokkuhoiust saadavat kasumit peaks kontserni eri üksuste vahel jagama. Isegi kui ülemäärane kasum peaks jääma maksustamata, kuna seda ei maksusta ükski teine maksujurisdiktsioon, kuid Belgias kohaldatakse selle suhtes maksuvabastust, ei ole Belgia ülesanne jälgida seda, et kogu kasum oleks maksustatud.
- (83) Belgia esitas kaheetapilise menetluse kirjelduse, mida on üldjoontes kirjeldatud põhjenduses 15 ja mida kasutatakse selleks, et määrata kindlaks ülemäärase kasumi maksuvabastuse tõttu vähenenud kasumi suurus.
- (84) Belgia leiab, et ülemäärase kasumi päritolu ei ole oluline selleks, et määrata kindlaks, kas sellega antakse eelis, kui võrd Belgia maksustab asjaomaste üksuste turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi täies ulatuses. Põhjendamaks, et sellist kasumit ei saa omistada Belgiale, kinnitab Belgia, et ülemäärane kasum tuleneb üldjuhul sünergiast või mastaabiefektist ning osutab OECD siirdehindade alaste suuniste punktile 1.10<sup>(44)</sup>. Belgia leiab, et kui ülemäärast kasumit ei omistata mitte ühelegi teisele maksuterritooriumile ning neid seetõttu ei maksustata üldse, on tegemist turuväärtuse põhimõtte olemusliku puudusega.
- (85) Belgia ei nõustu puuduste esinemisega kõige kohasema siirdehinna määramise meetodi või kontrollitava poole valimisel. Lisaks sellele ei saa võimalikke tuvastatud puudusi üldistada vaadeldava korra hindamisel, ilma et oleks teostatud kõikide eelotsuste põhjalik analüüs, milles käsitletakse iga üksikut eelotsust eraldi.
- (86) Belgia kinnitab, et välisriikides saadud ülemäärase kasumi maksustamine või sellest loobumine ei kuulu tema vastutusalasasse. Teatud eelotsused, millega võimaldati ülemäärase kasumi maksuvabastust, on avaldatud ja teatud ettevõtted on esitanud oma majandusaruanded läbipaistval viisil. Teabe vahetamine ei osutu võimalikuks, kui võrd Belgial ei ole õigust otsustada kasumi omistamise ja selle kasumi maksustamise koha üle. Kui peaks tõepoolest selguma, et kõnealust kasumit ei maksustata üldse, on tegemist Belgia ja välisriigi õigussüsteemide erinevusega ja turuväärtuse põhimõtte olemuslike puudustega seotud põhjustega.

#### 4.2.3. 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b sätete kohaldamine ei ole valikuline

- (87) Belgia väidab, osutades Üldkohtu kohtupraktikale,<sup>(45)</sup> et ettevõtetele, kes saavad kasu 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel, ei ole selliseid ühiseid omadusi, mis võimaldaks neid eristada teistest ettevõtetest, välja arvatud asjaolu, et nad vastavad selles sättes toodud kriteeriumidele. Belgia väitel ei piisa asjaolust, et kõnealune säte on piiratud hargmaiste ettevõtetele, et kuulutada vaadeldav kord valikuliseks, kuna seda tüüpi ettevõtetele, erinevalt näiteks *offshore* ettevõtetest, ei ole majandussektori, tegevusvaldkonna, bilansimahu, töötajate arvu või asukohariigi seisukohalt ühiseid omadusi.
- (88) Belgia ei nõustu ka väitega, mille kohaselt tegevuse olulise osa ületamine, investeeringute tegemine või töökohtade loomine Belgias on varjatud või sõnaselge tingimus eelotsuste tegemiseks, millega võimaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust. Belgia väitel ei hõlma õigussätted mingit sellist tingimust ning eelotsuste talitusele ei ole volitusi selliste tingimuste esitamiseks. Ainus õigusaktidest tulenev taotleja kohustus näeb ette esitada oma tegevuse kirjeldus ning täielik kirjeldus konkreetse olukorra või toimingu kohta, nagu on nähtud ette 24. detsembri 2002. aasta seaduse artikliga 21 Belgia õigussüsteemis eelotsuste süsteemi loomise kohta.

<sup>(43)</sup> Belgia osutab sellega seoses näidetele, mis hõlmavad kontsernisisesid tasuta teenuseid, mis on toodud OECD siirdehindade alaste suuniste punktides 7.12 ja 7.13.

<sup>(44)</sup> Vt põhjendus 52.

<sup>(45)</sup> Kohtuasi T-399/11, Banco Santander SA ja Santusa Holding vs. komisjon, EKL, EU:T:2014:938.

#### 4.2.4. Põhjendus

- (89) Belgia leiab, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord on põhjendatud, kuna tegemist on vajaliku ja proportsionaalse vahendiga võimaliku topeltmaksustamise vältimiseks. Belgia rõhutab, et sellise maksuvabastuse eesmärk ei ole vähendada ega lahendada tegelikke topeltmaksustamise juhtusid.

#### 4.2.5. Tagasimaksmine

- (90) Belgia väidab, et abi tagasimaksmine oleks igal juhul välistatud seoses õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtetega, <sup>(46)</sup> kuivõrd varasemate siirdehindade ja riigiabi valdkonda käsitlevate otsuste alusel on ta jõudnud seisukohale, et juhul kui liikmesriik järgib turuväärtuse põhimõtet, ei saa sellega seonduvalt olla tegemist riigiabiga, <sup>(47)</sup> võttes arvesse, et liidu tasandil puuduvad seda valdkonda hõlmavad ühtlustatud õigussätted. Belgia osutab lisaks sellele ministrite nõukogu järeldustele seoses ettevõtete maksustamisega seotud käitumisjuhendiga, <sup>(48)</sup> milles viidatakse ühele teisele korrale, mis väidetavalt põhineb samalaadsetel põhimõtetel kui ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord, <sup>(49)</sup> ning märgib, et komisjon otsustas, et see kord ei ole kooskõlas riigiabi valdkonnas kohaldatavate eeskirjadega alles kümme aastat pärast mitteametlike kapitalisissemaksetega seotud lepinguid hõlmava korra kehtivuse lõppu. Ja lõpuks oleks abi tagasimaksmine äärmiselt keeruline ja tooks kaasa topeltmaksustamise ning ebavõrdse kohtlemise Belgia ja teiste liikmesriikide vahel, kes kasutavad samuti maksualaste eelotsuste süsteemi.

### 5. HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED

- (91) 1. juulil 2015 esitas märkused ettevõtte AGC Glass Europe SA/NV ja 3. juulil 2015 ettevõtte [...]. Kõnealusele kahele ettevõttele on väljastatud eelotsused, mis põhinesid 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b sätetel.
- (92) AGC Glass Europe SA/NV osutas oma märkuses, et ta ei ole kunagi kohaldanud ega rakendanud 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel talle väljastatud eelotsust.
- (93) Ettevõtte [...] märgib, et teda on menetluse algatamise otsuses alusetult nimetatud kõnealusest meetmest kasusaajana. Ettevõtte lisab, et talle väljastati hindade valdkonda hõlmav eelotsus, mille alusel on võimalik teha nii 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti a kohast positiivset korrigeerimist kui ka 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktil b kohast negatiivset korrigeerimist <sup>(50)</sup>. Neid asjaolusid arvesse võttes leiab ettevõtte, et teda ei saa pidada vaadeldavast korrast kasusaajaks ning palub end välja arvata lõppotsusest ja kõikidest tagasimaksmisega seotud toimingutest, mida lõppotsus võib kaasa tuua.

### 6. MEETME HINDAMINE

#### 6.1. Abikava olemasolu

- (94) Komisjon leiab, et vaadeldava meetme näol on tegemist abikavaga määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Selle artikli kohaselt on abikava „mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele“.
- (95) Euroopa Liidu kohtupraktika ei anna mingeid juhiseid selle määratluse tõlgendamiseks. Komisjon märgib samas, et Euroopa Liidu kohtuasutused on varasemalt nõustunud tema otsustega, milles käsitatakse kõnealuse sätte kohaste abikavadena maksumeetmeid, millel on mitmeid sarnaseid tunnuseid vaadeldava korraga <sup>(51)</sup>.

<sup>(46)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punktid 69 ja 147.

<sup>(47)</sup> Vt eelmist.

<sup>(48)</sup> Vt eesistujariigi järeldused seoses 19. märtsi 2003. aasta ECOFIN nõukogu istungiga, milles osutatakse käitumisjuhendi töörühma aruandele, mille viitenumber on 7018/1/03 FISC 31 REV 1 ja mis on kättesaadav järgmisel veebiaadressil: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fin/pdf>.

<sup>(49)</sup> Niinimetatud *mitteametlike kapitalisissemaksete lepingutega* seotud kord, mis on käitumisjuhendi tähistatud numbriga E002.

<sup>(50)</sup> Ettevõtte [...] lisab oma märkustele asjaomase eelotsuse ning uuringu siirdehindade kohta, millel see eelotsus põhineb.

<sup>(51)</sup> Vt eeskätt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416 ja kohtuasi C-519/07 P, komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, EKL, EU:C:2009:556.

- (96) Määratluse kohaselt hõlmab abikava kolme järgmist kriteeriumi: i) sisaldab sätet, mille alusel võidakse anda abi; ii) kava ei nõua edasisi rakendusmeetmeid; ja iii) kavas määratakse abi võimalikud saajad üldiselt ja abstraktselt.
- (97) Esimese kriteeriumi puhul tuleb arvesse võtta, et ülemäärase kasumi maksuvabastust võimaldatakse 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel. Selle sättega, mis lülitati Belgia tulumaksuseadustikku 21. juuni 2004. aasta seadusega, lubatakse maksukohustuslaste maksubaasiga hõlmatavate siirdehindade negatiivset korrigeerimist, kui on täidetud teatud tingimused. Sellele sättele osutatakse mitmes eelotsuses, millega võimaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust, kui kõnealuse maksuvabastuse õiguslikule alusele ning Belgia nimetab seda sätet mitmes maksuvabastust kirjeldavas dokumendis <sup>(52)</sup>.
- (98) 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamist selgitatakse 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskirjas, 4. juuli 2006. aasta ringkirjas ja rahandusministri vastustes parlamendi esitatud küsimustele kõnealuse sätte kohaldamise kohta. Need vastused kinnitavad seda, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine läheb kaugemale nimetatud õigussättes ettenähtust ning laieneb kasumile, mis ei ole samaaegselt hõlmatud teisel maksuterritooriumil samasse kontserni kuuluva seotud ettevõtte kasumisse. Asjaolu, et puudub igasugune kohustus tõendada, et sama kasum on hõlmatud kahe seotud ettevõtte (millest üks asub Belgias ja teine välisriigis) kasumisse, on oluline tegur, mis võimaldab eristada eelotsuseid, millega võimaldatakse kohaldada ülemäärase kasumi maksuvabastust, teistest eelotsustest, millega lubatakse siirdehindade negatiivset korrigeerimist 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel <sup>(53)</sup>.
- (99) Kokkuvõttes on 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkt b, 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskiri, 4. juuli 2006. aasta ringkiri ja rahandusministri vastused parlamendi küsimustele 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamise kohta need dokumendid, mille alusel toimub ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine.
- (100) Teise kriteeriumi puhul on komisjon seisukohal, et mõistet „rakendusmeetmed“ tuleb mõista sel viisil, et see eeldab abi andva ametiasutuse poolset olulist hindamisõiguse rakendamist, mis on suuteline mõjutama abi suurust, laadi ja selle abi andmise tingimusi hilisemate õigussätete vastuvõtmise teel <sup>(54)</sup>. Seevastu kõnealuse abi andmise alussätte lihtsa tehnilise kohaldamise näol ei ole tegemist rakendusmeetmega määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses.
- (101) Komisjon leiab, et ülemäärase kasumi maksuvabastust antakse nii, et see ei nõua täiendavate rakendusmeetmete võtmist määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Sellise maksuvabastuse saamiseks vajalikke tegureid on võimalik kirjeldada *in abstracto*. Need tulenevad abi andmisega seotud tavapärasest toimimisliinist, mida võis täheldada komisjoni vaadeldud eelotsuste valimi puhul ja mida Belgia kirjeldas oma märkustes menetluse algatamise otsuse kohta.
- (102) Ülemäärase kasumi maksuvabastust kohaldatakse järgmiste tegurite samaaegse olemasolu korral:

— kasusaavad üksused kuuluvad hargmaisesse ettevõttesse;

<sup>(52)</sup> Abikava olemasolu võimaldab järeldada ka asjaolu, et eelotsuste talitus viitab oma aastaaruandes, et ülemäärase kasumi maksuvabastust võimaldavad otsused on eelotsuste üks eriliik ning toob välja asjaolu, et Belgia ametiasutused reklaamivad vaadeldavat korda. Vt eeskätt pealinn Brüsseli piirkond, <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 %“; riiklik föderaalne rahandusamet, välisinvesteeringute maksustamise osakond, tutvustused pealkirjaga „Maksusoodustused Belgias“, 2009 ja „Belgia maksusüsteem: uued uuenduslikud meetmed“, Pariis, 9. oktoober 2007, juurdepääsetav järgmisel veebiaadressil: [http://finances.belgium.be/fr/sur\\_le\\_spf/structure\\_et\\_services/services\\_du\\_president/Fiscaliteit\\_van\\_de\\_buitenlandse\\_investeren/publications/presentations](http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeren/publications/presentations)

<sup>(53)</sup> Kõik 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel tehtavad negatiivsed korrigeerimised ei põhine niinimetatud ülemäärase kasumi olemasolul. Kõnealune säte on õiguslik alus siirdehindade korrigeerimiseks ka juhul, kui Belgia maksukohustuslase avalduse alusel nõustub Belgia vähendama Belgia maksukohustuslase maksubaasi seoses mõnel teisel maksuterritooriumil tehtud esialgse positiivse korrigeerimisega. Asjaolu, et 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kasutatakse ka õigusliku alusena muude maksubaasi negatiivsete korrigeerimiste puhul kui ülemäärase kasumi maksuvabastusega seotud korrigeerimised, ei takista kõnealusel sätel olla vaidlustatud korra õiguslik alus.

<sup>(54)</sup> Näiteks juhul kui avaliku sektori üksusel on õigus kasutada erinevaid instrumente kohaliku majanduse edendamiseks ning ta rakendab selleks erinevaid abimeetmeid, hõlmab selline tegevus märkimisväärse hindamisõiguse rakendamist seoses abi suuruse, laadi ja selle andmise tingimustega ning seoses eesmärgiga, mida abi andmisega soovitakse saavutada ning seetõttu ei saa sellisel juhul välistada abikava olemasolu. Vt komisjoni 13. juuli 2011. aasta otsus, mis käsitleb riigiabi nr C 6/08 (ex NN 69/07), mida Soome andis ettevõtjale Åland Industrihus Ab (ELT L 125, 12.5.2012, lk 33), põhjendus 110.



- need ettevõtted saavad nõutava eelneva loa eelotsuste talituse otsuse näol, millega seoses abi saab anda üksnes sellise kasumi puhul, mis on seotud uue olukorraga, millel ei ole varasemaid maksumõjusid, näiteks võib tegemist olla ümberkorraldamisega, mille tulemusel tuuakse põhiettevõtte üle Belgiasse, või tegevuse laiendamisega või Belgias tehtavate uute investeeringutega <sup>(55)</sup>;
  - kõnealuste üksuste saadud kasum on suurem kui oleks olnud iseseisvate üksuste kasum samalaadsetes tingimustes;
  - kõnealused üksused ei pea tõendama positiivse korrigeerimise tegemist teises liikmesriigis.
- (103) Nagu on osutatud põhjenduses 65, hindas komisjon 22 üksikkorras väljastatud otsusest koosnevat valimit, mida võib pidada vaadeldava korra jaoks esindavaks. Kuigi konkreetsed asjaolud, asjaspepuutuvad summad ja tehingud on iga eelotsuse puhul erinevad, hõlmavad kõik toodud näited suuri hargmaseid ettevõtteid, kes on suurendanud oma tegevuse mahtu Belgias ning on taotlenud ja saavutanud, et nende reaalselt Belgias registreeritud kasum, mis tuleneb väidetavalt sünergiast, mastaabiefektist või muudest asjaoludest, mis on seotud nende kuulumisega kontserni, arvatakse maha nende äriühingu tulumaksu maksubaasist.
- (104) Vastupidiselt Belgia väidetule ei järeldu asjaolust, et komisjon osutab eelotsuste valiku puhul täheldatud ühistele teguritele, et ta leiab, et riigiabi hõlmavad asjaolud tulenevad pigem individuaalsetest eelotsustest kui abikavast. Komisjon leiab, et eelotsused on instrument, mille abil vaadeldavat korda kohaldatakse, nagu see on ette nähtud seaduses, millele kõnealune kord tugineb, ning et teatud individuaalsete eelotsuste kirjeldamise eesmärk menetluse algatamise otsuses oli vaid näitlikustada viisi, kuidas vaadeldavat korda praktiliselt ellu rakendati. Igal juhul on komisjon menetluse algatamise otsuse punktis 4.1 selgesõnaliselt selgitanud põhjuseid, mille tõttu ta leidis sellel etapil, et meetme näol on tegemist riigiabiga, nii et Belgial ei saanud olla mingeid kahtlusi selles, et komisjon käsitleb abimeetmeid tulenevatena individuaalsetest eelotsustest ja mitte vaadeldavast korrast tervikuna.
- (105) Kohustuse näol saada ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks individuaalne eelotsus, ei ole tegemist rakendusmeetmega, vaid vaadeldava korra kohaldamise tehnilise nõudega, mille abil tõendatakse vastavust vaadeldava korra raames määratletud tingimustele ja kontrollitakse maksukohustuslase valitud meetodit väidetava ülemäärase kasumi summa kindlaksmääramiseks <sup>(56)</sup>.
- (106) Seda järeldust ei mõjuta asjaolu, et eelotsuste talitusel on piiratud hindamisõigus selleks, et nõustuda maksubaasi negatiivse korrigeerimise konkreetse määraga vastavalt maksukohustuslase esitatud andmetele või hinnata, kas teatud tingimused, mille alusel sellist mahaarvamist saab teostada, on täidetud (näiteks, kas tegemist on uue olukorraga, millel ei ole varasemaid maksustamisega seotud mõjusid). On ilmne, et spetsiaalse eelotsustega tegeleva talituse olemasolu, kellel on ainuõigus teha eelotsuseid, milles hinnatakse maksukohustuslase maksude

<sup>(55)</sup> Kuigi maksukohustuslane on kohustatud esitama uuringu siirdehindade kohta, kohaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust üldise põhimõtte alusel, ilma et tuleks näidata topeltmaksustamise esinemist. Maksuvabastuse kohaldamine tugineb lisaks sellele alati eeldusele, et ülemäärane kasum on tingitud sünergiast, mastaabiefektist või muudest eelistest, mis on seotud hargmaisesse kontserni kuulumisega.

<sup>(56)</sup> Vt sellega seoses komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/601/EÜ abikava C54/2001 (ex NN 55/2000) kohta: Iirimaa – välistulud (ELT L 204, 13.8.2003, lk 51) (eeskätt selle otsuse põhjendus 30); komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/755/EÜ Belgias asuvate koordineerimiskeskuste jaoks mõeldud abikava kohta (ELT L 282, 30.10.2003, lk 25) (eeskätt selle otsuse põhjendus 13: selleks et saada kasu abikavaga kehtestatud maksustamise erikorraldusest, peavad koordineerimiskeskused olema eelnevalt saanud kuningliku määruse alusel individuaalse kinnituse); komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/515/EÜ Madalmaades rahvusvahelise rahastamistegevuse suhtes rakendatava riigiabi kohta (ELT L 180, 18.7.2003, lk 52) (eeskätt selle otsuse põhjendus 16: reservi loomiseks seoses riskidega abikava alusel maksuvabastuse kohaldamisel peab olema Madalmaade maksuameti luba); komisjoni 16. oktoobri 2002. aasta otsus 2003/501/EÜ riigiabikava C 49/2001 (ex NN 46/2000) kohta – koordineerimiskeskused – Luksemburgi poolt rakendatud (ELT L 170, 9.7.2003, lk 20) (eeskätt selle otsuse põhjendus 9: selleks, et saada kasu koordineerimiskeskuste abikavaga kehtestatud maksustamise erikorraldusest, tuleb eelnevalt saada haldusametuse nõusoleku); ja komisjoni 22. augusti 2002. aasta otsus 2003/81/EÜ riigiabi kava kohta, mida Hispaania Kuningriik rakendas Biskaias asuvate koordineerimiskeskuste suhtes (abi C 48/2001) (ELT L 31, 6.2.2003, lk 26) (eeskätt selle otsuse põhjendus 14: selleks, et saada kasu koordinatsioonikeskuste maksukorraldusest, peavad ettevõtted saama maksuameti eelneva loa, mis kehtib maksimaalselt viis aastat).

deklareerimise teises etapis deklareeritud ülemäärase kasumi ligilähedase summa usaldusväärsust, eeldab igal juhul eelotsuste talituse piiratud hindamisõiguse olemasolu. Samas võimaldab see tagada vaid maksuvabastuse nõuetekohase kohaldamise.

- (107) Eelotsuste talitus on põhimõtteliselt alati väljastanud eelotsuse, mis võimaldab kohaldada ülemäärase kasumi maksuvabastust, kui põhjenduses 102 toodud tingimused on täidetud. Lisaks sellele ei ole eelotsuste talitus Belgia väitel mitte kunagi lükanud tagasi ühtegi eelotsuse taotlust, mille alusel tehtud eelotsusega lubatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust <sup>(57)</sup>.
- (108) Komisjon järeltab selle põhjal, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks ei ole vaja ühtegi täiendavat rakendusmeetet.
- (109) Seoses kolmanda kriteeriumiga tuleb märkida, et õigusaktis, mille alusel kohaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust, määratletakse üldisel ja abstraktsel viisil võimalikud abisaajad kõnealusest maksuvabastusest. Maksuvabastuse kohaldamiseks nõutavate eelotsuste õigusliku aluse, 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamine on piiratud üksustega, kes kuuluvad „hargmaisesse seotud äriühingute kontserni“.
- (110) Kokkuvõttes võib väita, et ülemäärase kasumi maksuvabastus, nagu seda kavakindlalt kohaldab eelotsuste talitus, vastab määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punktis d määratletud abikava olemasolu tingimustele. Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt võib komisjon abikava olemasolu korral piirduda kõnealuse abikava üldiste tingimustega ning tal ei ole kohustust uurida iga üksikjuhtu, mille puhul kõnealust abikava kohaldati <sup>(58)</sup>.

## 6.2. Abi olemasolu

- (111) Aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.
- (112) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks kvalifitseerimisel nõutav, et kõik selles sättes esitatud tingimused on täidetud <sup>(59)</sup>. Seega on kindlaks määratud, et selleks, et meetet saaks käsitada riigiabina, peab olema tegemist riigi sekkumisega või riigi ressursside kasutamisega; teiseks peab see sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. kolmandaks peab see andma valikulise eelise ühele ettevõttele; neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi <sup>(60)</sup>.
- (113) Seoses abi olemasolu esimese tingimusega tuleb märkida, et ülemäärase kasumi maksuvabastus põhineb 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktil b ja kõikidel suunisdokumentidel, mis kinnitavad selle maksuvabastust võimaldava sätte Belgia ametiasutuste esitatud tõlgendust. Lisaks sellele kohaldatakse maksuvabastust eelotsuste alusel, mis on Belgia maksuameti jaoks siduvad ja mida väljastab eelotsuste talitus, mis on Belgia maksuameti asutus. Seega on ülemäärase kasumi maksuvabastus seostatav Belgia riigiga.
- (114) Seoses abikava rahastamisega riigi ressursside abil tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on meetme näol, millega riiklikud ametiasutused võimaldavad teatud ettevõtetele maksuvabastust, mis vaatamata sellele, et see ei hõlma riigi ressursside positiivset üleandmist, paneb need ettevõtted ülejäänud maksukohustuslastega võrreldes soodsamasse finantsolukorda, tegemist riigiabiga <sup>(61)</sup>. Komisjon näitab punktis 6.3, et ülemäärase kasumi maksuvabastus toob kaasa kõnealuse abikava raames eelotsuse saanud ettevõtete Belgias tasutava maksusumma vähendamise, mille tulemusel see erineb summast, mida kõnealused

<sup>(57)</sup> Vt põhjendus 59.

<sup>(58)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punkt 82; kohtuasi 248/84, Saksamaa vs. komisjon, EKL, EU:C:1987:437, punkt 18; ja kohtuasi C-75/97, Belgia vs. komisjon, EKL, EU:C:1999:311, punkt 48.

<sup>(59)</sup> Vt kohtuasi C-399/08 P, komisjon vs. Deutsche Post, EKL, EU:C:2010:481, punkt 38 ja selles otsuses osutatud kohtupraktika.

<sup>(60)</sup> Vt kohtuasi C-399/08 P, komisjon vs. Deutsche Post, EKL, EU:C:2010:481, punkt 39 ja selles otsuses osutatud kohtupraktika.

<sup>(61)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, komisjon vs. Gibraltar valitsus ja Ühendkuningriik, EKL, EU:C:2011:732, punkt 72 ja selles otsuses osutatud kohtupraktika.

ettevõtted oleksid pidanud tasuma äriühingute kasumi maksustamise üldise süsteemi alusel juhul, kui vaadeldavat abikava ei oleks kohaldatud. Seega toob ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine kaasa riigi ressursside vähenemise, kuna kõnealusest abikavast kasu saavate ettevõtete tasutava maksusumma igasugune vähendamine vähendab maksutulud, mida Belgia oleks tavalukorras saanud.

- (115) Riigiabi olemasolu teise tingimuse kohta tuleb märkida, et vaadeldavast abikavast kasu saavad ettevõtted on hargmaised äriühingud, kes tegutsevad mitmes liikmesriigis, nii et igasugune neile antav abi võib kahjustada Euroopa Liidu sisest kaubavahetust. Lisaks sellele, võttes arvesse, et maksuvabastust võimaldavat eelotsust saab väljastada üksnes uue olukorraga seotud kasumi puhul, mis eeldab ettevõtte tegevuse suunamist Belgiasse või ettevõtte tegevuse laiendamist Belgias, ning arvestades, et maksuvabastusega antav eelis on proportsionaalne uue tegevuse ja Belgias saadud uue kasumi olulisusega, võib abikava mõjutada hargmaiste kontsernide otsuseid seoses nende tehtavate investeeringute paigutamise Euroopa Liidus ning mõjutada seeläbi Euroopa Liidu sisest kaubandust.
- (116) Lisaks sellele moonutab või ähvardab moonutada riigi võetud meede konkurentsi, kui see võib parandada abisaaja konkurentsiseisundit võrreldes teiste ettevõtjatega, kellega ta konkureerib<sup>(62)</sup>. Sedavõrd, kuivõrd meede vähendab äriühingute kasumi maksustamise üldise süsteemi kohaselt määratud maksusummat ja vabastab abisaajatest ettevõtted koormusest, mida nad oleksid tavalukorras pidanud kandma, moonutab või ähvardab moonutada see meede konkurentsi, tugevdades asjaomaste ettevõtete positsiooni, mis tähendab, et ka riigiabi olemasolu neljas tingimus täidetud.
- (117) Seoses riigiabi olemasolu kolmanda tingimusega näitab komisjon järgmises jaos, kuidas vaadeldav abikava annab selle kavaga hõlmatud kontserni kuuluvatele Belgia üksustele ning hargmaistele kontsernidele, millesse need üksused kuuluvad, valikulise eelise. See eelis tuleneb nende maksubaasi ühepoolsest negatiivsest korrigeerimisest, millega kaasneb nende ettevõtete Belgias tasutava äriühingu tulumaksusumma vähenemine võrreldes maksusummaga, mida need ettevõtted oleksid tavalukorras pidanud tasuma ettevõtte kasumi maksustamise üldise süsteemi alusel.

### 6.3. Valikulise eelise olemasolu

- (118) Kohtupraktika kohaselt „tuleb Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 alusel kindlaks teha, kas antud õigusliku korra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, võrreldes teistega, kes asuvad nimetatud süsteemi eesmärgi silmas pidades võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras. Kui nii, siis vastab meede valikulisuse tingimusele.“<sup>(63)</sup>
- (119) Maksustamise valdkonnaga seotud kohtuasjade puhul viib Euroopa Kohus läbi kolmeastmelise analüüsi, et selgitada välja, kas teatud maksumeede on valikuline<sup>(64)</sup>. Esmalt tuleb välja selgitada, milline on kõnealuses liikmesriigis kehtiv üldine või tavapärane maksukorraldus – selle näol on tegemist „võrdlussüsteemiga“. Teiseks tuleb kindlaks määrata, kas vaadeldav maksumeede kujutab endast erandit sellest süsteemist, eristades ettevõtjaid, kes on süsteemi olemuslikke eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui meetme näol on tegemist erandiga võrdlussüsteemi suhtes, tuleb kolmandaks kindlaks määrata, kas vaadeldav meede on võrdlussüsteemi laadi või üldise majandusloogika alusel põhjendatav. Võrdlussüsteemi kohaldamisest tehtav erand võib olla põhjendatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et meede tuleneb otseselt tema maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest<sup>(65)</sup>. Sellisel juhul ei ole maksumeede valikuline. Kolmandas etapis tehtava analüüsi puhul on tõendamise kohustus liikmesriigil.

#### 6.3.1. Võrdlussüsteemi kindlaksmääramine

- (120) Meetme valikulisuse analüüsiks kasutatav võrdlussüsteem peab hõlmama ühtset eeskirjade kogumit, mida kohaldatakse objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide selle süsteemi eesmärgi põhjal määratletud kohaldamisalas- se jäävate ettevõtjate suhtes.

<sup>(62)</sup> Vt kohtuasi 730/79, Philip Morris, EKL, EU:C:1980:209, punkt 11; ja otsused liidetud kohtuasjades T-298/97, T-312/97 jne, Alzetta EKL, EU:T:2000:151, punkt 80.

<sup>(63)</sup> Kohtuasi C-172/03: Heiser EKL, EU:C:2005:130, punkt 40.

<sup>(64)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08: Paint Graphos, EKL, EU:C:2011:550, punktid 49 ja 63.

<sup>(65)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08: Paint Graphos, EKL, EU:C:2011:550, punkt 65.

### 6.3.1.1. Võrdlussüsteem on Belgia äriühingu tulumaksu süsteem

- (121) Vaadeldaval juhul leiab komisjon, et võrdlussüsteem on üldõiguse alusel kohaldatav äriühingute kasumi maksustamise süsteem, mis on ette nähtud Belgia äriühingute tulumaksu süsteemiga, <sup>(66)</sup> mille eesmärk on kõikide Belgia maksukohustuslastest äriühingute kasumi maksustamine. Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi kohaldatakse Belgia residentist äriühingute ja mitteresidentist äriühingute Belgia filiaalide suhtes. Belgia residentist äriühingud <sup>(67)</sup> on kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu kogu maailmas teenitud kasumilt, <sup>(68)</sup> välja arvatud juhul, kui kohaldatakse topeltnmaksustamise vältimise lepingut. Mitteresidentist äriühingud peavad tasuma äriühingu tulumaksu vaid teatud Belgiast pärinevate spetsiifiliste tulude pealt <sup>(69)</sup>. Mõlemal juhul arvestatakse Belgia äriühingu tulumaks kogukasumi pealt, sõltumata sellest, kas see on teenitud ülemaailmsel tasandil või Belgias. Seetõttu käsitatakse kõiki Belgias tulu teenivaid ettevõtteid ettevõtetenä, kes on maksustamise seisukohalt samalaadses õiguslikus ja faktilises olukorras.
- (122) Kogukasum määratakse kindlaks vastavalt eeskirjadele, mis on seotud üksikettevõtjate maksustatava kasumi arvutusega seotud sätetes nimetatud kasumiga, mis on määratletud 1992. aasta tulumaksuseaduse artiklis 24. Kogukasum vastab tuludele, millest on lahutatud mahaarvatavad kulud, mis on üldjuhul kajastatud raamatupidamisarvestuses, nii et Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi kohaselt moodustab maksustatava kogukasumi arvutuse aluse tegelikult registreeritud kasum <sup>(70)</sup>.

### 6.3.1.2. Ülemäärase kasumi maksuvabastus ei ole võrdlussüsteemi lahutamatu osa

- (123) Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi kohaselt kohaldatakse tegelikult registreeritud kasumi suhtes mitmeid Belgia maksusüsteemis ettenähtud positiivseid ja negatiivseid korrigeerimisi, mille tulemusel saadakse maksustatav kogukasum <sup>(71)</sup>. Sellega seoses väidab Belgia, et kõik 1992. aasta tulumaksuseaduse sätetes osutatud tegelikult registreeritud kasumi korrigeerimised, sealhulgas ülemäärase kasumi maksuvabastus, on võrdlussüsteemi lahutamatud osad.
- (124) Komisjon ei jaga põhjendustes 125–128 toodud põhjustel seisukohta, mille kohaselt ülemäärase kasumi maksuvabastus on võrdlussüsteemi lahutamatu osa.
- (125) Esiteks ei ole ülemäärase kasumi maksuvabastus nähtud ette ühegi 1992. aasta tulumaksuseaduse sättega. Komisjon märgib, et 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkt b, mille alusel ülemäärase kasumi maksuvabastust tegelikult võimaldatakse, osutab samasse kontserni kuuluva kahe seotud üksuse vahelistele tehingutele või erikorrale. Selliste tehingute või korralduse puhul esitatud nõue vastavuse kohta turuväärtuse põhimõttele võib tuua kaasa siirdehindade korrigeerimise kõnealuse sätte alusel, kuid see ei anna õigust teha ega kohusta tegema abstraktset ühepoolset maksuvabastust hargmaisesse kontserni kuuluva Belgia üksuse tegelikult registreeritud kasumi kindlaksmääratud suurusega või kindlaksmääratud protsendimääraga osa pealt. Selles sättes on pigem nõutud, et tuleb kindlaks määrata tehingud või korraldused (või tehingute rühm), mille puhul toimub seoses kontserni kuulumisega vastukaaluks teatav meede välisriigis. Seega võimaldab ainult positiivseid korrigeerimisi hõlmav 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkt a Belgia maksuametil teha siirdehindade ühepoolset esmast korrigeerimist, kui tehingu või korraldusega seotud tingimused erinevad tingimustest, mis oleksid kehtinud turuväärtuse põhimõtte rakendamise korral. Seevastu siirdehindade negatiivset korrigeerimist käsitlev 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkt b hõlmab täiendavat tingimust, mille kohaselt peab kasum, mis tuleneb tehingust või korraldusest, mille suhtes kohaldatakse maksuvabastust, sisalduma ka sellele tehingule või korraldusele välisriigis vastukaaluks rakendatavas meetmes.
- (126) Teiseks on Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärk maksustada kõikide maksukohustuslastest ettevõtete tegelikku kasumit, sõltumata sellest, kas tegemist on iseseisvate ettevõtete või kontserni kuuluvate ettevõtetega või kas nad kuuluvad omamaisesse või hargmaisesse kontserni või suurde või väikesesse hargmaisesse kontserni, ning

<sup>(66)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punkt 95.

<sup>(67)</sup> Äriühingud, kelle peakorter, peamine tegevuskoht või juhtkonna või administratsiooni asukoht on Belgias [1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 2 lõike 1 punkt 5].

<sup>(68)</sup> Vt 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõige 1.

<sup>(69)</sup> See hõlmab tulusid, mis on seotud Belgias asuva kinnisvaraga, tulusid, mis tulenevad Belgias asuvast varast või kapitalist, ning kasumit, mis on saadud Belgias asuva püsiva tegevuskoha kaudu (1992. aasta tulumaksuseaduse artiklid 227–229).

<sup>(70)</sup> Vt põhjendus 25.

<sup>(71)</sup> Vt põhjendused 26–28.

sellest, kas nad tegutsevad Belgias alles lühikest aega või on selles riigis tegutsenud juba aastaid. Teisisõnu, kõik maksukohustuslased on äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgi seisukohalt, milleks on kõikide maksukohustuslastest ettevõtete reaalse kasumi maksustamine, samaväärses õiguslikus ja faktilises olukorras. Belgia peab seejuures arvestust Belgias asuvate ettevõtete üle, kes on kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu ning see arvestus hõlmab kõiki nõuetekohaselt registreeritud äriühinguid, ettevõtteid, asutusi ja üksuseid, kes on juriidilised isikud ja kelle tegevus või tehingud on seotud kasumi saamisega<sup>(72)</sup>. Ei ettevõtte õiguslik vorm ega tema struktuur (kuulumine kontserni või mitte) ei saa olla määravaks kriteeriumiks seoses Belgia äriühingu tulumaksu tasumise kohustusega. Seega, kuigi tegelikult saadud kasumi korrigeerimine on kättesaadav kõikidele maksukohustuslastele ning tegemist on üldist laadi meetmega, mis ei ole Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt valikuline,<sup>(73)</sup> tehakse ülemäärase kasumi maksuvabastuse abil nende maksukohustuslaste seas eristus, kuna üksnes piisava suurusega hargmaisesse kontserni kuuluvad Belgia üksused, kes on Belgias tegutsenud vaid lühikest aega, saavad kõnealust abikava kasutada, nagu on näidatud punktis 6.3.2.

- (127) Kolmandaks, erinevus maksustatava kasumi suuruse arvutamisel iseseisvate äriühingute ja kontserni kuuluvate äriühingute vahel ei mõjuta mitte mingil määral Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärki, mis näeb ette kõikide Belgia residendist või Belgias asuva püsiva tegevuskoha kaudu tegutsevate äriühingute kasumi maksustamist, sõltumata sellest, kas tegemist on iseseisvate või integreeritud äriühingutega. Kui iseseisvate integreerimata või omamaiste äriühingute puhul, kes teevad tehinguid turutingimustes, on maksustatava kasumi suuruse arvutus suhteliselt lihtne, kui võrd see võrdub erinevusega tema tulude ja konkurentsile avatud turu tingimustele vastavate kulude vahel, siis hargmaisesse kontserni kuuluvate integreeritud äriühingute puhul tuleb kasutada kaudseid andmeid. Seetõttu peavad hargmaisesse kontserni kuuluvad äriühingud maksustatava kasumi suuruse arvutamiseks kehtestama kontsernisest tehingute puhul kohaldatavad hinnad ning mitte kasutama otseselt turu dikteeritud hindu. Isegi kui eeldada, et teatud strateegilised otsused on tehtud lähtuvalt kogu kontserni huvidest kõrgemat tasandil silmas pidades, võetakse Belgias äriühingu tulumaksu siiski üksikutelt üksustelt ja mitte kontsernidelt. Vaadeldav kord hõlmab üksnes kontserni kuuluvate Belgia äriühingute kasumit, seega põhineb igasugune tulude vähenemine igal üksikul juhul äriühingute majandustulemustel. Kuigi vastab tõele, et Belgia maksusätteid hõlmavad ka kontsernide suhtes kohaldatavaid erisätteid, on need sätteid eeskätt suunatud integreerimata äriühingute ja kontserniks koondunud struktuuriga majandusüksuste võrdsuse tagamisele ja mitte viimatinimetatud üksustele eeliskoheldamise võimaldamisele.
- (128) Ja lõpuks, kui komisjon peaks selles küsimuses nõustuma Belgia väitega, tähendaks see, et liikmesriik saaks mööda hiilida Euroopa Liidu riigiabi eeskirjade kohaldamisest, lülitades oma maksuseadustikku lihtsalt maksuvabastust hõlmava õigussätte.

### 6.3.1.3. Järeldus võrdlussüsteemi kohta

- (129) Kokkuvõttes on võrdlussüsteem, mida võetakse arvesse selleks, et määrata kindlaks, kas ülemäärase kasumi maksuvabastuse näol on tegemist valikulise meetmega või mitte, Belgia äriühingu tulumaksu süsteem, mille eesmärk on maksustada samaväärselt kõikide Belgia residendist või Belgias asuva pideva tegevuskoha kaudu tegutsevate ettevõtete kasumit. Vaadeldava korra eesmärk on korrigeerida Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi alusel maksustatavat äriühingu kasumit, samas on kõnealune süsteem võrdlussüsteem, mille alusel tuleb vaadeldavat korda analüüsida, et selgitada välja, kas sellega anti kõnealusest korrast abisääjatele valikuline eelis.

### 6.3.2. Ülemäärase kasumi maksuvabastus moodustab erandi võrdlussüsteemi suhtes.

- (130) Kui võrd on välja selgitatud, et Belgia üldine äriühingu tulumaksu süsteem on võrdlussüsteem, mille alusel vaadeldavat korda tuleb hinnata, siis tuleb kindlaks määrata, kas ülemäärase kasumi maksustamine moodustab erandi selle võrdlussüsteemi suhtes, mille kohaldamisega kaasneb selle süsteemi eesmärke silmas pidades samas õiguslikus ja faktilises olukorras olevate äriühingute ebavõrdne kohtlemine.

<sup>(72)</sup> 1992. aasta tulumaksuseaduse artikkel 179 koos artikli 2 lõike 1 punktiga 5.

<sup>(73)</sup> Vt kohtuasi C-6/12 P, Oy, EKL, EU:2013:525, punkt 18; vt liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, komisjon vs. Gibraltarri valitsus ja Ühendkuningriik, EKL, EU:C:2011:732, punkt 73.

- (131) Valikulisuse analüüsi teise etapi puhul tuleb asjaolu, kas teatud maksumeede moodustab võrdlussüsteemiga võrreldes erandi või mitte, vaadelda koos vaadeldavast meetmest kasusaajatele antava eelise määramisega. Kui maksumeetme abil toimub teatud meetmest kasusaajate tasutava maksusumma vähendamine, nii et võrdlussüsteemi alusel oleksid nad pidanud tasuma suurema summa, on sellise vähendamise näol tegemist samaaegselt nii võrdlussüsteemi suhtes tehtava erandiga kui ka maksumeetme abil antava eelisega.
- (132) Komisjon leiab, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel moodustab erandi Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi suhtes ning et tegemist ei ole lihtsalt kõnealuse süsteemi kohaldamisega. Järgmises kahes jaos on näidatud, et komisjoni arvates antakse selle erandiga vaadeldavast korrast kasusaajatele valikuline eelis.
- (133) Esiteks eristub ülemäärase kasumi maksuvabastus Belgia äriühingu tulumaksu süsteemiga ettenähtud üldisest äriühingute kasumi maksustamise süsteemist, mille alusel maksustatakse Belgia residentist äriühingute üksuste või Belgias asuva püsiva tegevuskoha kaudu tegutsevate äriühingute üksuste kogukasum, see tähendab nende tegelikult registreeritud kasum ja mitte hüpoteetiline osa kasumist, mis saadakse kõnealuse üksuse „turuväärtuse põhimõttele vastava korrigeeritud kasumi“ hinnangu alusel. Ülemäärase kasumi maksuvabastus annab kõnealusest korrast kasu saavasse kontserni kuuluvatele Belgia üksustele valikulise eelise Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, vabastades osa tegelikult registreeritud kasumist Belgia äriühingu tulumaksuga maksustamisest <sup>(74)</sup>.
- (134) Lisaks sellele ja ilma et see kahjustaks eelmises põhjenduses toodud järeldust ning sõltumata asjaolust, et võiks arvata, et võrdlussüsteem hõlmab üldist eeskirja, mille kohaselt hargmaisesse kontserni kuuluvate Belgia residentist äriühingute või Belgias asuva püsiva tegevuskoha kaudu tegutsevate äriühingute puhul ei tule maksustada tegelikult registreeritud kasumit, mis ületab turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi, kuigi vaadeldaval juhul sellega tegemist ei ole, <sup>(75)</sup> leiab komisjon, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse näol on tegemist vaadeldava süsteemiga hõlmatava turuväärtuse põhimõtte ebaõige kohaldamisega ja sellest põhimõttest kõrvalekaldumisega <sup>(76)</sup>.

#### 6.3.2.1. Vaadeldav kord annab sellest kasusaajatele valikulise eelise, moodustades erandi Belgia äriühingu tulumaksu üldise süsteemi suhtes

- (135) Majanduseelist on võimalik anda, vähendades erinevatel viisidel ettevõtte maksukoormust ning eeskätt vähendades tema maksubaasi või sissenõutavat maksusummat <sup>(77)</sup>. Nagu on selgitatud punktis 2.1, võimaldab ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord Belgia residentist üksustel või Belgias asuva püsiva tegevuskoha kaudu tegutsevatel üksustel, kes kuuluvad hargmaisesse kontserni, vähendada Belgias tasutatavat maksusummat, arvates tegelikult registreeritud kasumist maha „ülemäärase“ kasumi. Kõnealuse ülemäärase kasumi suuruse arutamiseks hinnatakse hüpoteetilise keskmise kasumi suurust, mida võrreldaval tegevusalal tegutsev iseseisev ettevõtte võiks võrreldavatel tingimustel saada. Erinevus üksuse tegelikult registreeritud kasumi ning selle hüpoteetilise keskmise kasumi vahel väljendatakse seejärel maksueelse kasumi maksuvabastuse protsendimäärana, mille tulemusel saadakse keskmine ülemäärase kasumi maksuvabastuse protsendimäär vaadeldava perioodi kohta. See protsendimäär peegeldab vaadeldava korra alusel kindlaksmääratud maksubaasi suurust viie aasta jooksul, mille kestel eelotsus on Belgia maksuameti jaoks siduv.
- (136) Ülemäärase kasumi maksuvabastus ei ole samas kättesaadav kõikide samalaadsetes õiguslikus ja faktilises olukorras olevate äriühingute üksustele, kelleks on – võttes arvesse Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärki, mis seisneb äriühingute kasumi maksustamises – kõik äriühingud, kelle suhtes kohaldatakse Belgia äriühingu

<sup>(74)</sup> Vt punkt 6.3.2.1.

<sup>(75)</sup> Vt punkt 6.3.1.2.

<sup>(76)</sup> Vt punkt 6.3.2.2.

<sup>(77)</sup> Vt kohtuasi C-66/02, Itaalia vs komisjon, EKL, EU:C:2005:768, punkt 78; kohtuasi C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EKL, EU:C:2006:8, punkt 132; kohtuasi C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EKL, EU:C:2014:2262, punktid 21–31. Vt ka komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otseste maksustamisega seotud meetmete suhtes, punkt 9, EÜT C 384, 10.12.1998, lk 3. Vt ka otsus 2003/601/EÜ, põhjendused 33–35.

tulumaksu. Belgia äriühingu tulumaksu süsteem ei hõlma ühtegi üldpõhimõtet ega eeskirja, mis võimaldaks kohaldada maksuvabastust tegelikult registreeritud kasumi selle osa suhtes, mis ületab teatava hüpoteetilise taseme võrra turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi <sup>(78)</sup>. 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b sätetel, mida Belgia kasutab vaadeldava abikava alusel ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks, ei ole sellist tähendust ega sellist mõju. Vaadeldav kord moodustab pigem erandi Belgia maksuseadustikus sätestatud üldise eeskirja suhtes, mille kohaselt maksustatakse tegelikult registreeritud kasum.

- (137) Seetõttu kinnitab komisjon menetluse algatamise otsuse põhjenduses 89 väljendatud seisukohta, mille kohaselt vaadeldav kord on valikuline mitmel tasandil ja mitmel põhjusel.
- (138) Esiteks on ülemäärase kasumi maksuvabastus kättesaadav üksnes hargmaisesse kontserni kuuluvatele üksustele ja mitte iseseisvatele üksustele või üksustele, mis kuuluvad omamaistesse kontsernidesse. Kuivõrd vaadeldav kord põhineb 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktil b, mis piirab maksuvabastuse kohaldamise ja maksuvabastuse kohaldamiseks nõutava eelotsuse väljastamise piiriüleseid tehinguid tegevate ettevõtetega, saavad ülemäärase kasumi maksuvabastusest kasusaajateks olla ainult hargmaisesse kontserni kuuluvad Belgia üksused. Teisisõnu on vaadeldavast korrast kasusaajatele antav majanduseelis valikuline *de jure*, kuna see on juurdepääsetav üksnes hargmaisesse kontserni kuuluvatele üksustele ja mitte iseseisvatele üksustele või omamaisesse äriühingute kontserni kuuluvatele üksustele. Samas võiksid omamaisesse äriühingute kontserni kuuluvad üksused riikliku ümberkorraldamise tulemusel moodustada põhiettevõtte ja sellega seoses samuti väita, et nende pärast ümberkorraldamist registreeritud kasum on (väidetava) riigisisese sünergia või mastaabiefekti tõttu suurem hüpoteetilisest keskmisest kasumist, mida võiks eeldada võrreldava tegevusega iseseisev äriühing. Samas, erinevalt nende rahvusvaheliste konkurentide Belgias asuvatest põhiettevõtetest, kes teevad tehinguid kontserni liitunud välisriikide äriühingutega, ei saa need üksused vähendada oma maksubaasi vaadeldava korra alusel seoses ülemäärase kasumiga, sest nende üksuste suhtes ei kohaldata 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b.
- (139) Teiseks, selleks et kasutada vaadeldava korra alusel võimaldatavat ülemäärase kasumi maksuvabastust, peab eelotsuste talitus väljastama eelotsuse näol eelneva nõusoleku, kusjuures sellist nõusolekut on võimalik saada üksnes tulevaste olukordade või tehingute jaoks, millel puudub varasem maksumõju, ja mitte olemasoleva olukorra jaoks. 24. detsembri 2002. aasta seadusega Belgia maksuseadustikku lülitatud maksustamise valdkonna eelotsuste süsteemis on sätestatud, et eelotsust kohaldatakse üksnes „*olukorra või tehingu puhul, millel puudub varasem maksumõju*“ asjaomase maksukohustuslase jaoks <sup>(79)</sup>. Täpsemalt ei ole maksukohustuslasel õigust taotleda eelotsust, mis on seotud tema praegust olukorda hõlmavate maksualaste tagajärgedega, eelotsuseid kohaldatakse üksnes „*uue olukorraga*“ seotud maksualaste asjaolude suhtes. Neid tingimusi kohaldatakse samuti eelotsuste suhtes, millega võimaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust vaadeldava korra alusel. Komisjoni analüüsitud eelotsuste valimi puhul, mille korral kohaldati maksuvabastust, on kõikides eelotsustes nimetatud olulisi investeeringuid ja/või töökohtade loomist Belgias ja/või tegevuse ümberpaigutamist Belgiasse <sup>(80)</sup>. Neid tegureid ei ole sõnaselgelt välja toodud ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamise tingimustena 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel, kuid need on määrava tähtsusega selleks, et kasutada

<sup>(78)</sup> Vt põhjendus 125.

<sup>(79)</sup> Vt põhjendus 44.

<sup>(80)</sup> Vt 26. veebruari 2013. aasta otsus dokumendis 2011.569, § 42: „Projektidega seotud investeerimiskava on järgmine: [...] kolmanda tootmisliini käivitamine: investering suurusega 2.2 miljonit USA dollarit [...] neljanda ja viienda tootmisliini käivitamine: täiendav investering vähemalt 5miljoni USA dollari ulatuses [...]“; § 43: „Töökohtade loomisega seoses peaks selliste investeeringute tulemusel Belgias asuva kontserni töötajate arv suurenema vähemalt 30–40 täistööajaekvivalendi võrra“; § 83: „[...] (Taotleja) kohustub suurendama oma tootmismahtu Belgias. [...]“ ja § 91: „(taotleja) kasum Belgias suureneb tulenevalt mastaabiefektist ja sünergiast, mis tekib seoses tema tootmisvõimsuse suurenemisega pärast kontserni täiendavat investeerimisotsust“; 30. jaanuari 2007 otsus, dokument 600.460, § 15: „[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007“; § 18: „The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium“; 15. detsembri 2005 otsus, dokument 500.249, § 6: „De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde ekstra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen“; 10. detsembri 2013 otsus, dokument 2013.540, 2. osa: Mõju Belgia tööhõive tasemele [...], § 68: „Seoses ostukeskuse ja kvaliteedikontrolli keskuse rajamisega on Belgias võimalik luua või säilitada 20 täiendavat töökohta. Keskpkas perspektiivis on ühtlasi pärast 2015. aastat kavas võtta tööle 4 täiendavat töötajat“. § 69: „[...] müügipunktide arv Belgias ning kauplemispind [...] peaks suurenema. Võib eeldada täiendavate töökohtade loomist Belgias asuvas jaotusvõrgus“. § 70: „Samuti tuleb märkida, (et) pankroti korral suureneks (ülevõetud ettevõttes) kaduvate töökohtade arv [...] 300 täistöökohtade ekvivalendini“. § 71–72: „Tuleb märkida, et (taotleja) kavatseb samuti [...] rajada uue vaheloa [...], mis tingib uute töökohtade loomise“.

eelotsuste süsteemi, mis on nõutav ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks. „Uue olukorra“ nõue, mis tuleneb ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks eelotsuse taotlemise nõudest, <sup>(81)</sup> toob kaasa täieõigusliku eristuse ühelt poolt hargmaiste kontsernide, kes muudavad oma ettevõtte struktuuri ja käivitavad Belgias uut tegevust, ja teiselt poolt kõigi ülejäänud ettevõtete (sealhulgas omamaiste kontsernide) vahel, kes jätkavad Belgias olemasoleva ettevõtlusvormiga.

- (140) Kolmandaks, ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra alusel kohaldatakse maksuvabastust sellise kasumi suhtes, mis tuleneb väidetavalt sünergiast, mastaabiefektist või muudest eelistest, mis on seotud hargmaisesse kontserni kuulumisega. Kuigi kõik äriühingute kontsernid võivad taotleda selliste eeliste kasutamist, on kõnealuse korra alusel võimalik saada eelotsust üksnes sellistel üksustel, mis kuuluvad hargmaisesse kontserni, mis on piisavalt suur, et võimaldada sünergiat ja mastaabiefekti ning kasutada teisi kontserni kuulumisest tingitud eeliseid. Selle põhjus peitub asjaolus, et eelotsuse saamiseks tuleb esitada üksikasjalik taotlus, milles on kirjeldatud uut olukorda, mis annab aluse maksuvabastuse kohaldamiseks ning milles on üksikasjalikult kirjeldatud asjaomase üksuse olukorda töökohtade seisukohalt ja milles esitatakse põhjalik uuring ülemäärase kasumi kohta ning mis on väikeste ettevõteteid hõlmavate kontsernide puhul ilmselgelt piiravam kui suurte kontsernide jaoks. Sünergia ja kulude kokkuhoid, mida kirjeldatakse eelotsuste taotlustes, nõuavad tegelikult, et äriühingu tegevuse maht ja ulatus oleks piisavalt suur, et eelotsuse taotlust põhjendada. Komisjonile antud vastuses ei olnud Belgia suuteline esitada mitte ühtki näidet väikesesse hargmaisesse kontserni kuuluva Belgia üksuse esitatud ja rahuldatud taotluse kohta. Teisisõnu on vaadeldav abikava valikuline ka *de facto*, kuna üksnes suurde või vähemalt keskmise suurusega hargmaisesse kontserni kuuluvad Belgia üksused saavad tegelikult kasutada ülemäärase kasumi maksuvabastust, erinevalt väikesesse hargmaisesse kontserni kuuluvatest üksustest.
- (141) Kokkuvõttes, kui võrdluse kõnealune kord võimaldab ainult sellistel Belgia üksustel, kes kuuluvad piisavalt suurde hargmaisesse kontserni, ja kes juurutavad Belgias uut tegevust, vähendada oma maksubaasi, arvates oma registreeritud kasumist maha niinimetatud „ülemäärase“ kasumi, tuleb järeldada, et selline abikava annab sellistele üksustele valikulise eelise Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Vähendades maksusummat, mis oleks tulnud tasuda ettevõtete kasumi maksustamise üldise süsteemi alusel, leevendab ülemäärase kasumi maksuvabastust selliste Belgia ettevõtete eelarvet summa võrra, mida neil oleks tavaolukorras tulnud tasuda ja annab neile sellega valikulise eelise.
- (142) Belgia põhjendab kõnealuse korra alusel kohaldatavat kohtlemise erinevust, osutades Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta otsusele kohtuasjas T-399/11 ja väites, et asjaolu, et maksumeede on piiratud hargmaiste ettevõtetele, ei ole piisav selleks, et kuulutada see valikuliseks, kuna sellel ettevõtete rühmal, erinevalt näiteks *offshore* ettevõtetest, ei ole majandussektori, tegevusvaldkonna, bilansimahu, töötajate arvu või asukohariigi seisukohalt ühiseid omadusi <sup>(82)</sup>. Samas ei ole kohtuotsus, millele Belgia osutus, mitte üksnes vaidlustatud, <sup>(83)</sup> vaid see ei ole samas ka kohaldatav vaadeldava korra suhtes, kuna see hõlmab küsimust sellest, kas teatud konkreetsete finantstehingutega seotud maksueelis on valikuline, samas kui vaadeldav abikava hõlmab teatud konkreetse ettevõtte liigiga seotud eeliseid. Belgia osutatud kohtuotsuses sedastas Üldkohus, et maksumeede, mis soodustab välisriikides asuvate tütarettevõtjate omandamist võrreldes omamaiste tütarettevõtjate omandamisega, ei andnud mingit valikulist eelist Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna sellega ei takistata põhimõtteliselt ühelgi konkreetsel ettevõtete kategoorial seda meedet kasutada. Samas saavad ülemäärase kasumi maksuvabastust kasutada vaid teatud ettevõtete kategooriad, st ettevõtted, kes kuuluvad piisavalt suurde hargmaisesse kontserni, kes juurutab Belgias uut tegevust.

<sup>(81)</sup> Eelotsuste puhul, mis ei hõlma ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamist, ei ole kõnealune kohustus seotud valikulise probleemiga. Tavaliste eelotsustega tagatakse lihtsalt maksukohtlemisega seotud õiguskindlus eeskirjade alusel, mida kohaldatakse ühetaoliselt kõikide äriühingute suhtes, sõltumata sellest, kas neile on väljastatud eelotsus või mitte. Seetõttu, arvestamata ülemäärase kasumi maksuvabastust, on maksustatav kasum põhimõtteliselt nii suur, kui see määrati eelnevalt kindlaks eelotsuses või tagantjärele maksudeklaratsioonis. Eelotsus, millega võimaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust, toimib tegelikult eelnevalt antud loa. Õigusaktides on sätestatud, et turuväärtuse põhimõttele vastavat kasumit ületava ülemäärase kasumi suhtes kohaldatav vähendamine tuleb määratleda eelotsuse abil ning seda ei saa taotleda tagantjärele maksudeklaratsiooni alusel. Seetõttu ei saa äriühing, kes registreerib tegelikult suure (ülemäärase) kasumi oma tavapärase tegevuse tulemusel, kasutada ülemäärase kasumi maksuvabastust. Seetõttu koheldakse kaht äriühingut, kes on samaväärse õiguslikus ja faktilises olukorras ja kellest üks on oma tegevuse ümber korraldanud ja teine tegutseb oma tavategevuse raames, erinevalt, kuna üksnes esimesel ettevõttel on lubatud taotleda eelotsust, millega võimaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust.

<sup>(82)</sup> Kohtuasi T-399/11, Banco Santander SA ja Santusa Holding vs. komisjon, EKL, EU:T:2014:938.

<sup>(83)</sup> Kohtuasi C-21/15 P, komisjon vs. Banco Santander ja Santusa.



- (143) Komisjon ei ole samuti seisukohal, nagu seda väidab Belgia, et valikuline eelis on seotud sellega, et Belgias maksuvabastuse saanud kasumit ei maksustata välisriikides, kuna Belgia vähendab ühepoolset kõnealust korda kasutava Belgia üksuse maksubaasi, sõltumata sellest, kas seda kasumit välisriigis tegelikult või väidetavalt maksustatakse. Igal juhul keelatakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätetega liikmesriigil anda riigiabi. Seetõttu tuleb küsimust selle kohta, kas teatud konkreetse korra alusel antakse sellest kasusaajatele eelis, käsitleda kõnealuse liikmesriigi, st Belgia tegevust silmas pidades. Sellise hinnangu puhul ei saa arvesse võtta vaadeldava korra neutraalset või negatiivset mõju kontserni kuuluvate teiste äriühingute suhtes, kuna nende käsitlemisega tegelevad teised liikmesriigid.

#### 6.3.2.2. Vaadeldav kord annab valikulise eelise, kaldudes kõrvale turuväärtuse põhimõttest

- (144) Komisjoni vaidlustatud asjaolu, mis seisneb selles, et Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi võib käsitada sellisena, et see hõlmab või ei hõlma üldist eeskirja, millega ei lubata maksustada hargmaisesse kontserni kuuluvate üksuste kasumiosa, mis ületab turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi,<sup>(84)</sup> tähendab, et ülemäärase kasumi maksuvabastus moodustab erandi võrdlussüsteemi suhtes, kuna asjaolud, mis põhjendavad nii maksuvabastust kui ka vaadeldava korra kohaldamiseks väljaselgitatava ülemäärase kasumi suuruse kindlaksmääramise meetodit, piiravad selle süsteemi osaks oleva turuväärtuse põhimõtte kohaldamist.

#### a) Turuväärtuse põhimõtte Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt

- (145) Euroopa Kohus on varasemalt sedastanud, et maksubaasi vähendamine maksumeetme abil, mis võimaldab maksukohustuslasel kasutada kontsernisest tehingute puhul siirdehindu, mis erinevad hindadest, mida oleks kohaldatud turuväärtuse põhimõtte alusel võrreldavates tingimustes tehtud kokkulepete puhul vabaturu tingimustes, annab kõnealusele maksukohustuslasele valikulise eelise, kuna maksusumma, mida ta on kohustatud tasuma üldise maksusüsteemi alusel, on väiksem, kui summa, mida peavad maksma iseseisvad äriühingud, kes lähtuvad maksubaasi arvutamisel oma tegelikult registreeritud kasumist<sup>(85)</sup>.
- (146) Oma kohtuotsuses maksukorralduse kohta, mida Belgia kohaldas koordineerimiskeskuste suhtes,<sup>(86)</sup> vaatlus komisjon otsuse vastu esitatud hagi, ning järeldas, et kõnealuse maksukorralduse alusel kindlaksmääratud maksustatava tuluga anti kõnealustele keskustele valikuline eelis<sup>(87)</sup>. Kõnealuse korra kohaselt määrati maksustatav kasum kindlaks kokkuleppelise summana, mis vastas teatavale protsendimäärale keskuste tegutsemisega seotud tuludest ja kuludest, millest lahutati personaliga seotud kulutused ja finantskohustused. Euroopa Kohtu otsuses on sätestatud: „Et uurida, kas koordineerimiskeskuste korras ette nähtud maksustatava tulu kindlaksmääramine toob neile keskustele kaasa eelise, tuleb [...] võrrelda seda korda üldkehtiva õigusega kehtestatud korraga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“. Euroopa Kohus sedastas samuti, et „kulutuste [personali- ja finantskulud] välistamine nende keskuste maksustatava tulu kindlaksmääramise aluseks olevatest kuludest [ei võimalda] jõuda vaba konkurentsi tingimustes tegelikult eksisteerivate üleminekuhindade lähedastele üleminekuhindadele“, millega Euroopa Kohtu arvates „[antakse] nimetatud keskustele majandusliku eelise“<sup>(88)</sup>.
- (147) Euroopa Kohus leidis seega, et maksumeetmega, mille alusel kontserni kuuluv äriühing arveldab siirdehindadega, mis ei vasta hindadele, mida oleks kohaldatud vaba konkurentsi tingimustes, st hindadega, mis oleks kokku lepitud iseseisvate ettevõtete vahel tingimustes, mis on võrreldavad turuväärtuse põhimõttega seotud tingimustega, antakse vaadeldavale äriühingule valikuline eelis seoses sellega, et meetme tulemusel väheneb tema maksubaas ja sellega seoses ka üldise äriühingu tulumaksu süsteemi alusel sissenõutav maksusumma. Põhimõtet, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel sõlmitud tehingud peaksid olema samaväärsed tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud iseseisvate äriühingute vahel tingimustel, mis on võrreldavad turuväärtusele vastavate tingimustega, nimetatakse üldiselt „turuväärtuse põhimõtteks“.

<sup>(84)</sup> Vt punkt 6.3.1.2 ja põhjendus 136.

<sup>(85)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416.

<sup>(86)</sup> Vt eelmist.

<sup>(87)</sup> Komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/757/EÜ Belgias asuvate koordineerimiskeskuste jaoks mõeldud abikava kohta (ELT L 282, 30.10.2003, lk 25).

<sup>(88)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punktid 95–97.

- (148) Turuväärtuse põhimõte peab tagama, et samasse kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute maksustamisel võetakse arvesse kasumisummat, mida oleks saadud juhul, kui samad tehingud oleksid toimunud iseseisvate äriühingute vahel; sellise põhimõtte puudumisel oleks kontserni kuuluvate äriühingute suhtes üldise äriühingu tulumaksu süsteemi alusel arvatava maksustatava tulu puhul kohaldatud sooduskohtlemist, mis oleks tekitanud ebavõrdset kohtlemist sellise maksusüsteemi eesmärgi seisukohalt, milleks on kõikide tema maksujurisdiktsiooni kuuluvate äriühingute kasumi maksustamine.
- (149) Selleks et hinnata, kas Belgia andis vaadeldava korra abil valikulise eelise, peab komisjon kontrollima, kas Belgia rakendatud süsteem turuväärtuse põhimõttele vastava korrigeeritud kasumi suuruse kindlaksmääramiseks vaadeldava korra teise etapi käigus erineb sellisest meetodist, mille tulemusel saadaks usaldusväärne turutingimustele lähedane väärtus ning kas sellega seoses on kohaldatud turuväärtuse põhimõtet. Niivõrd, kui võrd meetodi kohaldamisega kaasneb Belgia üksuse jaoks Belgia üldise äriühingu tulumaksu süsteemi alusel tasutava maksusumma vähenemine võrreldes teiste õiguslikult ja faktiliselt samaväärses olukorras olevate ettevõtetega, tuleb tunnustada, et sellise meetmega antakse valikuline eelis Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.
- (150) Seetõttu peab turuväärtuse põhimõte olema vältimatult Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 alusel antava komisjoni hinnangu lahutamatu osa, kui komisjon analüüsib kontserni kuuluvate ettevõtete suhtes kohaldatud maksumeetmeid, sõltumata sellest, kas ja mis vormis on liikmesriik selle põhimõtte võtnud oma riiklikusse õigussüsteemi. Seda põhimõtet kohaldatakse selleks, et määrata kindlaks, kas kontserni kuuluva äriühingu maksustatava kasumi suurus on äriühingu tulumaksuga maksustamise seisukohalt arvatud sellise meetodi kohaselt, mis läheneb turutingimustele, nii et kõnealuse äriühingu suhtes ei kohaldata üldist äriühingu tulumaksu süsteemi kasutades eeliskohtlemist võrreldes selliste iseseisvate äriühingute kohtlemisega, kelle maksustatav kasum on määratud kindlaks turutingimuste alusel. Selleks et vältida mitmetiimõistmist, tuleb märkida, et turuväärtuse põhimõte, mida komisjon kohaldab riigiabiga seotud hinnangu puhul, ei vasta põhimõttele, mis tuleneb OECD maksustamisalase näidislepingu artikli 9 sätetest ja OECD siirdehindade alastest suunistest, mille näol on tegemist mittesiduvate instrumentidega, vaid maksustamisega seotud üldise võrdse kohtlemise põhimõttele, mis tuleneb Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätetest ja mis on liikmesriikide jaoks siduv ning hõlmab riiklikke maksueeskirju <sup>(89)</sup>.
- (151) Käesoleval juhul leiab komisjon, et vaadeldava korra teises etapis kindlaks määratud „turuväärtuse põhimõttele vastava korrigeeritud kasumi“ suurus, mida on kirjeldatud põhjenduses 15, erineb turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi suuruselt; seega antakse kõnealust maksukorraldust kasutavatele üksustele valikuline eelis. Belgia ametiasutuste antud kirjelduste põhjal vaadeldava korra kohta ning lähtuvalt komisjoni uuritud individuaalsete eelotsuste valimist ilmnevast teabest <sup>(90)</sup> leiab komisjon, et ülemäärase kasumi maksuvabastust kasutanud kontsernidesse kuuluvad Belgia üksused täitsid hargmaistes kontsernides juhtimisega seotud olulisi funktsioone (sõltumata sellest, kas tegemist oli kõikide selliste funktsioonide või üksnes teatud tegevusvaldkonda või geograafilist piirkonda hõlmavate funktsioonidega). Nagu on näidatud järgmises jaos, leiab komisjon sellest tulenevalt, et selliste üksuste ja nendega samasse kontserni kuuluvate seotud äriühingute vahel sõlmitud kontsernisestest tehingutest tulenev jääkkasum oleks tulnud omistada kontserni kuuluvatele Belgia üksustele turuväärtuse põhimõttele vastava kasumina (esimese etapi käigus). Turuväärtuse põhimõtte kohaldamine ei jäta siirdehindade üle otsustamisel (teises etapis) võimalust kindlaks teha ja omistada üldist kasumit, mis erineb sünergiast ja mastaabiefektist tulenevast kasumist.
- b) Jääkkasum on „põhiettevõtjana“ tegutseva ja kontserni kuuluva Belgia üksuse turuväärtuse põhimõttele vastav kasum
- (152) Belgia ametiasutuste kirjelduse kohaselt tugineb vaadeldav kord põhimõttele, et Belgia kontserni kuuluvad üksused tegutsevad „põhiettevõtjatena“ <sup>(91)</sup>. Nende väitel on kontserni nendesse Belgia üksustesse koondunud

<sup>(89)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punkt 81. Vt ka kohtuasi T-538/11, Belgia vs. komisjon, EKL, EU:C:2015:188, punktid 65 ja 66 ja selles otsuses osutatud kohtupraktika.

<sup>(90)</sup> Vt põhjendus 65.

<sup>(91)</sup> OECD siirdehindade alastes suunistes ei ole määratletud „põhiettevõtja“ mõistet. Suuniste punktis 9.2 on toodud sisse „korralduse andja“ mõiste, mida käsitatakse välismaise seotud ettevõtte partneri tähenduses, keda vaadeldakse piiratud õigustega edasimüüja, agendi, komisjonimüüja või alltöövõtjana, kuid neis suunistes ei ole „korralduse andja“ mõistet täpsustatud. Samuti on OECD siirdehindade alaste suuniste punktides 9.26 ja 9.27 toodud näiteid üksuste kohta, keda käsitatakse korralduse andjana kontrollitava tehingu raames. Kontserni struktuuris võib olla majanduslikult mõistlik jagada ülesanded näiteks strateegilisi kaubandusotsuseid tegeva üksuse ja tootmise ja rakendamise seotud üksuse vahel. Selleks peab kontserni struktuur turuväärtuse põhimõtte arvestamiseks vastama turutingimustele.

kontserni strateegilist ja taktikalist otsustusprotsessi hõlmavad olulisemad funktsioonid, sõltumata sellest, kas tegemist on kõikide selliste funktsioonide või üksnes teatud tegevusvaldkonda või geograafilist piirkonda hõlmavate funktsioonidega. Kontserni kuuluvaid seotud üksusi, kes tegid kontserni kuuluvate Belgia üksustega tehinguid, tuleb seega käsitleda alltöövõtjana, uuringute läbiviijajana, piiratud õigusega edasimüüjate, komisjonimüüjate või agentidena <sup>(92)</sup> või teiste üksustena, kes täidavad „automaatseid“ ülesandeid ning kelle vastutusala on piiratud.

- (153) Nagu on selgitatud põhjenduses 15, hõlmab ülemäärase kasumi maksustamise kohaldamine kaheetapilist mehhanismi. Esimese etapi käigus hindab Belgia üksus turuväärtuse põhimõttele vastavat kasumit kui jääkväärtust, kasutades selleks mõnda ühepoolset siirdehindade kehtestamise meetodit, nagu tehingupõhise tootluse meetod, mida praktikas kasutatakse kõige sagedamini <sup>(93)</sup>. Seda meetodit käsitletakse mõnikord kui meetodit, mis on kohane siirdehindade arvutamiseks keerulisi ülesandeid täitvate üksuste ja lihtsamaid ülesandeid täitvate üksuste vaheliste tehingute hindade ja tehingutingimuste kindlaksmääramiseks. Tehingupõhise tootluse meetodi abil kontrollitav pool on tavaliselt see pool, kelle puhul on meetodit võimalik kõige usaldusväärsemalt kohaldada ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemaid võrdlusandmeid, tavaliselt on tegemist selle poolega, kelle funktsionaalne analüüs on vähem keerukas <sup>(94)</sup>. Tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel vaadeldakse kontrollitavat osa asjakohase aluse suhtes, nagu kulud, müügitehingud või vara <sup>(95)</sup>. Seevastu tehingupõhise tootluse meetodiga kontrollitavate tehingute rühma jääkkasum (või jääkkahjum) seostatakse mittekонтроllitava poolega, st üldjuhul üksusega, mille profiil on keerukam.
- (154) Vaidlustamata võimalust kohaldada ühepoolset siirdehindade kehtestamise meetodit selleks, et määrata esimese etapi käigus kindlaks kontserni kuuluva Belgia üksuse turuväärtuse põhimõttele vastav kasum igal üksikjuhul, mille korral on vaadeldava korra alusel väljastatud eelotsus, <sup>(96)</sup> leiab komisjon, et kontserni kuuluv Belgia üksus, kelle ülesanne põhiettevõtjana on teha kontsernis strateegilisi ja taktikalisi otsuseid ning kes juhib ja teostab hargmaises kontsernis kõige keerukamaid toiminguid, peaks vastukaaluks saama suurema eeldatava tootluse, mis tagab turutingimustele vastava majandustulemuse <sup>(97)</sup>. Seevastu samasse kontserni kuuluvad seotud ettevõtted, kelle kantavad riskid on väiksemad, saavad vaid piiratud tasu seoses asjaoluga, et nad on kaitstud ettevõtlusriskide ja ärikahjumi eest <sup>(98)</sup>. Teisisõnu, pärast esimese etapis teostatud siirdehindade kehtestamist peaks „põhiettevõtjana“ tegutsev Belgia ettevõtte saama kontsernisestest tehingutest tuleneva jääkkasumi. See jääkkasum võrdub seega kontserni kuuluva Belgia üksuse turuväärtuse põhimõttele vastava kasumiga Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi seisukohalt ning ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra kohaldamisel võrdub see ühtlasi tegelikult registreeritud kasumiga.
- (155) Samas hindab Belgia üksus põhjenduses 15 kirjeldatud teise etapi käigus kasumit, mida iseseisev äriühing oleks saanud võrreldavates tingimustes, selleks et kohaldades tehingupõhise tootluse meetodit, leida kontrollitava poolena kontserni kuuluva Belgia üksuse „turuväärtuse põhimõttele vastav korrigeeritud kasum“. Erinevus esimese ja teise etapi käigus määratletud kasumi vahel (jääkkasum miinus teises etapis arvatud „turuväärtuse

<sup>(92)</sup> OECD siirdehindade alaste suuniste punktis 7.40 on toodud näide turuväärtuse põhimõtet järgiva tootmise kohta. Piiratud jaotussüsteemi kirjeldatakse OECD siirdehindade alaste suuniste punktis 9.127 ning suuniste punktis 6.37 on osutatud mõistele „agent“.

<sup>(93)</sup> Teised ühepoolsed meetodid on kulupõhine meetod ja edasimüügi hinna meetod.

<sup>(94)</sup> Vt põhjendus 57.

<sup>(95)</sup> Vt joonealune märkus 37 ja OECD suuniste punkt 2.58 ja järgnevad punktid.

<sup>(96)</sup> 1995. aastal vastuvõetud OECD siirdehindade alastes suunistes, mis kehtisid ajajärgul, kui vaidlustatud maksukorraldus kehtestati, on siirdehindade turuväärtuse põhimõttele vastavuse kontrollimiseks sõnaselgelt eelistatud traditsioonilisi tehingupõhiseid meetodeid, nagu võrreldava kontrollimata hinna meetod, tehingupõhiste meetodite, nagu tehingupõhise tootluse meetod (vt 1995. aasta OECD suuniste punkt 3.49). 2010. aasta OECD suuniste punktis 2.3 on sellega seoses sätestatud: „Kui, võttes arvesse lõikes 2.2 sätestatud kriteeriume, on tavapärasel tehingutel põhinevat meetodit ja tehingupõhist tootluse meetodit võimalik kohaldada sama usaldusväärse tasemega, tuleb eelistada tehingutel põhinevat meetodit tehingupõhise tootluse meetodile“.

<sup>(97)</sup> Vt OECD suuniste punkt 1.45. Lisaks sellele on kõnealuste juhiste lõikes 9.39 sätestatud: „Üldjuhul [...] eeldab kontrollitud tehinguga seotud riskide omistamine ühele tehingupoolele, et see tehingupool peaks: [...] c) üldjuhul eeldama, et riskid on hüvitatud eeldatava tootluse suurenemisega“.

<sup>(98)</sup> See kehtib sedavõrd, kui võrd osutub võimalikuks majanduslikult põhjendada põhiettevõtja struktuuri. Vt ka OECD suuniste punkt 1.47.

põhimõttele vastav korrigeeritud kasum“), moodustab „ülemäärase kasumi“, mille suhtes kohaldatakse vaadeldava korra alusel maksuvabastust<sup>(99)</sup>. Belgia väitel on menetluse teine etapp põhjendatud sellega, et hargmaisesse kontserni kuuluvaid Belgia üksusi tuleks maksustada üksnes „turuväärtusele vastava korrigeeritud kasumi“ pealt ning sellest tulenevalt võib tegelikult registreeritud kasumi sellise osa, mis ületab kõnealuse turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi, jätta maksualasest seisukohast arvestamata, sest selle näol on tegemist „ülemäärase kasumiga“.

- (156) Komisjon on seisukohal, et teine etapp ei vasta turuväärtuse põhimõttele. Nagu on selgitatud põhjenduses 153, tuleks kontsernisestest tehingutest tulenevat jääkkasumit käsitada tervikuna kuuluvana põhiettevõtte turuväärtusele vastava kasumi hulka, võttes arvesse ettevõtlusega seotud riske ja kõnealuse ettevõtja kulusid seoses kontserni struktuuris põhiettevõtjaks olemisega (võimalikud halduskulud, riskide maandamisega seotud kulud või riskide realiseerumisega kaasnevad kulud). Kasumiosa, mida Belgia peab „ülemääraseks“, on tegelikult kontserni kuuluva Belgia üksuse kasumi osa, mis on seotud hargmaise kontserni peatavate olemisega. Kogu sellise kasumi mahaarvamise näol põhiettevõtja maksubaasist on seega tegemist põhjendamatult erandiga turumehhanismi suhtes, mis on vastuolus turuväärtuse põhimõttega ja millega antakse kõnealust maksukorraldust kohaldavatele üksustele valikuline eelis, kuna sellega vähendatakse nende Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi alusel maksustatavat maksubaasi.
- (157) Belgia kinnitab, et kontserni kuuluvad Belgia ettevõtted registreerivad osa jääkkasumist mitte seoses nende endi ülesannete, riskide ja varadega, vaid seetõttu, et nad kuuluvad hargmaisesse kontserni. Belgia määratleb selle kasumiosa kui kasumi, mis tuleneb sünergiast või mastaabiefektist, ning kinnitab, et seda kasumiosa ei saa omistada Belgia põhiettevõtjale turuväärtuse põhimõtte alusel. Komisjon ei nõustu selle põhjendusega.
- (158) Esiteks ei nõua turuväärtuse põhimõtte kohaldamine sünergiast või mastaabiefektist tingitud kasumi negatiivset korrigeerimist. Vastupidi, see põhimõte nõuab, et kogu kontserni kuuluvate seotud ettevõtete vahelistest tehingutest tulenev jääkkasum omistataks kontserni kuuluvale ettevõttele, kes määratletakse põhiettevõtteks, seoses tema erilise panusega kontserni tegevusse, millest annavad tunnistust tema ülesanded, võetavad riskid ja kasutatav vara<sup>(100)</sup>. Kontrollitava tehingu poolte vahelise ülesannete, riskide ja varade jagunemise alusel saab kindlaks määrata, millisele üksusele ja millises ulatuses tuleb turuväärtuse põhimõtte kohaselt omistada jääkkasum, sealhulgas vajaduse korral kasum, mis tuleneb sünergiast või mastaabiefektist.
- (159) Komisjon leiab sellega seoses, et isegi kui kasum, mida Belgia nimetab „ülemääraseks kasumiks“ on (osaliselt) seotud sünergia ja mastaabiefektiga, ei tule seda ümber jaotada, vaid maksustada seal, kus see kasum tekkis<sup>(101)</sup>. Sünergiast või mastaabiefektist tulenevat kasumit ei saa turuväärtuse põhimõtte alusel selgelt määratleda, arvutada ega omistada. Selle tekkimine tuleneb automaatselt seotud ettevõtete vahel kokkulepitud hindadest ja tehingutingimustest kõikide tehingute ja ettevõtete vaheliste lepingute jaoks. Kui need tingimused ja hinnad vastavad turuväärtuse põhimõttele, tekib sünergiast ja mastaabiefektist tulenev kasum ja selle jagunemise skeem kontserni eri üksuste vahel automaatselt, lähtuvalt kõnealustest hindadest ja tingimustest. See kasum tuleb seetõttu maksustada selle tekkimise kohas.

<sup>(99)</sup> Jääkkasum võrdub seega põhjenduses 17 osutatud võrreldavana käsitletava iseseisva ettevõtte keskmise hüpoteetilise kasumi, nn „turuväärtuse põhimõttele vastava korrigeeritud kasumi“ ja „ülemäärase kasumi“ summaga.

<sup>(100)</sup> Vt ka põhjendus 154.

<sup>(101)</sup> Seda on samuti kinnitatud OECD aruande „Arvutatud siirdehindade vastavusse viimine väärtuse loomisega, tegevus 8–10-2015, lõpparuanded“, OECD/G20 projekt maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise kohta, OECD Publishing, Pariis (edaspidi „OECD BEPS lõpparuanne“), lõikes 1.158, kus on toodud täiendavad juhised OECD suuniste punktis 7.13 osutatud sünergia kohta: „[...] kui sünergiaga seotud eelised ja puudused tulenevad üksnes hargmaisest kontserni kuulumisest, mitte selle hargmaise kontserni eesmärgistatud ja kooskõlastatud tegevusest või kontserni liikmete mis tahes teenuse osutamisest või muu ülesande täitmisest, ei või need sünergiaga seotud eeliseid eraldi hüvitada või eriomadelt kontserni liikmete vahel ümber jaotada“. ([...] 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.– vaba tõlge, prantsuskeelne versioon on seni avaldamata).

- (160) Samuti, kui sünergiast ja mastaabiefektist tingitud eelist kontsernis võib pidada asjakohaseks, ei või seda eraldi hüvitada ega hargmaise kontserni liikmete vahel eriomaselt (ümber) jaotada. See jaguneb automaatselt seotud poolte vahel turuväärtuse põhimõtte kohaldamise tõttu seoses ettevõtetevaheliste tehingu- ja teenusehindade kehtestamisega <sup>(102)</sup>.
- (161) Teiseks, põhjenduses 15 kirjeldatud menetluse teise etapi käigus korrigeeritava turuväärtuse põhimõttele vastava kasumi suuruse leidmise viis on põhimõtteliselt vastuolus mis tahes meetodiga, mille abil kehtestatakse kõnealuse menetluse esimese etapi käigus turuväärtusele vastava esialgse kasumi kindlaksmääramiseks kasutatav siirdehind. Võttes arvesse, et ainult põhiettevõtjana tegutsevad üksused saavad kasutada ülemäärase kasumi maksuvabastust, tuleb kõikide esimeses etapis siirdehindade kehtestamiseks kasutatavate meetodite puhul käsitada neid üksusi keerukamate pooltena, kelle võetavad riskid kontrollitavate tehingute rühma puhul on suuremad. Teises etapis käsitatakse samu üksusi tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollitavate pooltena ning seetõttu tehingu vähem keeruka poolena.
- (162) Samas loetakse tehingupõhise tootluse meetodit usaldusväärseks üksnes selleks, et leida turuväärtuse põhimõttele vastav tasu selle tehingupoolse jaoks, kes täidab lihtsamaid, väiksema keerukustasemega ülesandeid ja kes võtab tehingu või tehingute rühma puhul vähem riske kui seotud lepingupool, kes täidab keerukamaid ülesandeid ja kannab suuremaid ettevõtlusega seonduvaid riske <sup>(103)</sup>. Kui Belgia üksus on põhiettevõtja, on hargmaise kontserni vähem keeruka tasemega tehingupooled selle kontserni kuuluva Belgia üksuse seotud välismaised üksused. Võttes arvesse asjaolu, et need seotud üksused peaksid saama keskmist hüvitist standardse tasu näol nende standardsete ülesannete eest, mida nad täidavad, peaks Belgia üksus turutingimustele vastavalt saama jääkkasumi ja mitte standardse kasumi nende keerulisemate ülesannete eest, mida ta kontsernis täidab. Vaadeldes kontrollitava tehingu pooli ühepoolse siirdehindade kehtestamise meetodi abil, nagu tehingupõhise tootluse meetod kahe siirdehindade kehtestamise etapi kestel, nagu see toimub vaadeldava korra puhul, ilmneb, et tegevusest tulenev mõlema tehingupoolse kogukasum ei võrdu tehingupõhise tootluse meetodi abil kahe tehingupoolse puhul arvatud kasumi summaga, mis toob kaasa teatud maksustamata kasumiosa tekkimise, mis ei vasta turuväärtuse põhimõttele.
- (163) Teisisõnu, kui eeldada, et turuväärtuse põhimõtet kohaldatai pärast esimest etappi nõuetekohaselt, peaks kontserni kuuluvate Belgia üksuste ja kontserni seotud üksuste vahelisi tehinguid reguleerivad hinnatingimused kajastuma tegelikult registreeritud kasumis. Kõnealuse põhimõtte nõuetekohasel kohaldamisel peaks välismaiste seotud üksuste kasum olema tavapärase suurusega ja vastama nende üksuste tegelikult registreeritud kasumile ning jääkkasum peaks olema omistatud põhiettevõtjale ning võrduma kontserni kuuluva Belgia ettevõtte tegelikult registreeritud kasumiga.
- (164) OECD suuniste punkt 1.10, <sup>(104)</sup> millele Belgia tugineb ülemäärase kasumi maksuvabastuse põhjendamisel, ei võimalda sünergiast või mastaabiefektist tingitud kasumit jätta arvestamata või kohaldada selle suhtes maksuvabastust, ilma et seda kasumit omistataks ümber kontserni ühele või mitmele liikmele <sup>(105)</sup>. Vaatamata sellele, et kõnealuses lõikes on nimetatud kontserni kuuluvate individuaalsete üksuste sünergiaga või mastaabiefektiga seotud kasumi omistamise keerukust ja ühemõtteliselt selge põhimõtte puudumist, ei soovitata selles lõikes, et seda kasumit ei arvestataks või ei maksustataks sellistel erijuhtudel, kui sünergia olemasolu tuvastatakse.
- (165) Sama kehtib ka maksusumma ühepoolse ja abstraktse korrigeerimise kohta, mis on ette nähtud vaadeldava korruga ja mida toetab OECD maksustamisalane näidisleping, mis on paljude OECD liikmesriikide ja mitteliikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alus. Belgia kohaldatav kontserni kuuluvate üksuste tegelikult registreeritud kasumi ühepoolne korrigeerimine tähendab paratamatult, et ülemäärane kasum,

<sup>(102)</sup> Vt näiteks OECD BEPS lõpparuande lõigetes 1.168 ja 1.169 toodud näiteid.

<sup>(103)</sup> Vt OECD suuniste punkt 3.18: „Üldpõhimõttena on kontrollitav pool see, kelle puhul on siirdehindade meetodit võimalik kõige usaldusväärsemalt kohaldada ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemaid võrdlusandmeid; tavaliselt on tegemist selle poolega, kelle funktsionaalne analüüs on vähem keerukas“.

<sup>(104)</sup> Vt põhjendus 52.

<sup>(105)</sup> Teisisõnu võib väita, et Belgia antud tõlgendus turuväärtuse põhimõtte kohta eeldab, et OECD suuniste sellise tõlgendamise üldistamine kõikide liikmesriikide puhul, kus asub hargmaiseid kontserne, viiks paratamatult järeltule, et kontsernisises sünergiat või mastaabiefektiga saadud kontserni kasumit ei ole võimalik maksustada üheski liikmesriigis.

mille suhtes kohaldatakse vaadeldava korra alusel maksuvabastust, ei saa olla ja tegelikult ei olegi peale sunnitud teise maksujurisdiktsiooni poolt põhjusel, et kõnealused teised liikmesriigid ei tunnusta õigust maksustada kasumit, mis tuleneb konkreetsetelt sünergiast või mastaabiefektist, kuna selline kasum on seotud üksnes Belgiaga, see tähendab riigiga, kus see kasum tegelikult registreeriti.

- (166) Kolmandaks, selleks et saada ülemäärase kasumi maksuvabastust vaadeldava korra alusel, ei ole vaja tõendada sünergia või mastaabiefekti olemasolu ning seda ei ole vaja teise etapi käigus arvuliselt väljendada. Selle asemel eeldatakse sünergia või mastaabiefekti olemasolu abstraktselt ning seda väljendatakse erinevusena põhjenduses 15 kirjeldatud menetluse esimese etapi järel leitud turuväärtuse põhimõttele vastava Belgia üksuse kasumi (mis väljendub selle üksuse tegelikult registreeritud kasumis) ning teise etapi käigus arvatud turuväärtuse põhimõttele vastava korrigeeritud kasumi vahel.
- (167) Belgia ei nõua kontserni kuuluvatelt Belgia üksustelt sünergiast või mastaabiefektist tingitud kasumi olemasolu ja/või päritolu tõendamist selleks, et võimaldada vaadeldava korra kohaldamist. Samas on võimalik, et ettevõtte ümberkorraldamise sünergia, mille abil loodeti suurendada hargmaise kontserni kasumit, ei realiseeru. Võib juhtuda, et üldise tegevusmudeli ellurakendamine, millega loodeti tekitada kontsernisest sünergiat, toob tegelikkuses kaasa täiendavaid kulusid ja vähendab tegevuse tõhusust <sup>(106)</sup>. Sellistel juhtudel võimaldab vaadeldava korra kohaldamine ikkagi arvata kontserni kuuluva Belgia ettevõtte tegelikult registreeritud kasumist maha „ülemäärase kasumi“.
- (168) Lisaks sellele, vastupidiselt OECD soovustele <sup>(107)</sup> nõustuvad Belgia ametiasutused automaatselt sellega, et ülemäärane kasum, mis moodustab osa kombineeritud tehingutega saadavast jääkkasumist, tuleneb sünergiast, mastaabiefektist või kontserniga seotud määratlemata asjaoludest või teguritest. Selline ülemäärane kasum on seega täiesti välja jäetud kontrollitud tehingupoolte ülesannete, riskide ja varade analüüsist, mis on igasuguse siirdehindade kehtestamise alus. Sellest tulenevalt ei kontrollita kasumi kasutamist, mis on turuväärtuse põhimõtte alus.

c) Kokkuvõtte valikulise eelise olemasolu kohta

- (169) Eelnevat silmas pidades järeldeb komisjon, et kontserni kuuluvate Belgia üksuste maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetod vaadeldava korra raames ei vasta meetodile, mis võiks anda usaldusväärse tulemuse, mis tugineb turuolukorrale ja seega turuväärtuse põhimõttele. Võttes arvesse, et selle meetodi kohaldamisel vähendatakse kõnealuste üksuste tegelikult registreeritud kasumit, mis peaks olema Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi alusel maksustatava kogukasumi arvutamise lähtepunkt, <sup>(108)</sup> tuleb seda korda käsitleda meetmena, millega antakse kõnealustele üksustele valikuline eelis Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.
- (170) Kaldudes kõrvale turuväärtuse põhimõttest, vähendatakse vaadeldava korra alusel summat, mida Belgia äriühingu tulumaksu süsteemi alusel tasuvad sellest meetmest kasusaajad, võrreldes iseseisvate äriühingutega, kelle maksustatav kasum on kindlaks määratud turutingimustel. Sellise erandiga turuväärtuse põhimõtte suhtes antakse kõnealustele üksustele ka valikuline eelis võrreldes üksustega, kes kuuluvad omamaisesse kontserni ning üksustega, kes kuuluvad hargmaisesse kontserni, mis jätkab Belgias kehtivate ettevõtlusvormide järgimist, <sup>(109)</sup> kuna viimased ei saa taotleda eelotsust, mis on vajalik vaadeldava korra kohaldamiseks, kuivõrd kõik need üksused on maksustatud nende tegelikult registreeritud kasumi alusel. Ja lõpuks antakse kõnealuse erandiga vaadeldavast meetmest kasusaajatele valikuline eelis ka võrreldes väikese hargmaise kontserniga, kuivõrd ka sellised kontsernid maksustatakse nende tegeliku registreeritud kasumi alusel <sup>(110)</sup>.

<sup>(106)</sup> Vt OECD suuniste punkt 9.58.

<sup>(107)</sup> Vt põhjendus 159.

<sup>(108)</sup> Vt joonealune märkus 70.

<sup>(109)</sup> Vt põhjendused 138 ja 139.

<sup>(110)</sup> Vt põhjendus 111.

## 6.3.3. Põhjenduse puudumine maksusüsteemi olemuse ja üldise majandusloogika alusel

- (171) Meedet, mis moodustab võrdlussüsteemi suhtes erandi, võib samas lugeda ka mitteväliskuliseks, kui see meede on põhjendatud süsteemi laadi või üldise majandusloogikaga. Sellise juhuga on näiteks tegemist, kui meede tuleneb otseselt võrdlussüsteemi sisulistest alus- või toimimispõhimõtetest või süsteemi toimimise ja tõhususe jaoks nõutavatest mehhanismidest <sup>(11)</sup>.
- (172) Belgia leiab, et kõnealune kord on põhjendatud vajadusega vältida võimalikku topeltmaksustamist. Topeltmaksustamine tähendab olukordi, kus sama kasumit maksustatakse kaks korda sama maksukohustuslase puhul (õiguslik topeltmaksustamine) või eri maksukohustuslase puhul (majanduslik topeltmaksustamine). Vajadust vältida topeltmaksustamist võib välja tuua põhjendusena erandi kohaldamisel üldise äriühingu tulumaksu süsteemi suhtes, <sup>(112)</sup> kuid Belgia ei ole tõendanud, et vaadeldav kord täidaks tegelikult seda eesmärki. Belgia on isegi tunnistanud, et vaadeldava korra eesmärk ei ole vältida tegelikku topeltmaksustamist, vaid üksnes võimalikku topeltmaksustamist <sup>(113)</sup>. Seetõttu ei saa järeldada, et ülemäärase kasumi maksuvabastus tuleneb otseselt võrdlussüsteemi sisulistest alus- või toimimispõhimõtetest või tuleneb süsteemi toimimiseks ja tõhususeks vajalikest mehhanismidest.
- (173) Kuigi 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaselt kohaldatakse seda sätet olukordades, mis hõlmavad kaht (määratletud või määratletavat) äriühingut ja kus maksuamet võib kohaldada negatiivset (vastu-) korrigeerimist Belgia ettevõtte maksustatava kasumi suhtes, kui sama kasum on hõlmatud välisriigi seotud ettevõtte kasumisse, ilmneb rahandusministri vastustest parlamendis kõnealuse sätte kohaldamisega seoses esitatud küsimustele selgelt, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamist on laiendatud selle sätte ulatusest kaugemale, nii et see hõlmab kasumit, mida ei ole registreeritud ega hõlmatud kontserni kuuluva välisriigi üksuse maksubaasi mõnel teisel maksuterritooriumil. Kuigi 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaselt võib hargmaisesse kontserni kuuluvate äriühingute suhtes kohaldatava negatiivse vastukorrigeerimise piiramist põhjendada maksusüsteemi laadi või üldise majandusloogikaga, ei ole selline olukord seotud ülemäärase kasumi maksuvabastusega.
- (174) Tõendamiskohustuse puudumine, et sama kasum on hõlmatud kahe seotud ettevõtte (millest üks asub välisriigis ja teine Belgias) maksubaasi, on oluline tegur, mis eristab eelotsuseid, millega võimaldatakse ülemäärase kasumi maksuvabastust teistest siirdehindadega seotud eelotsustest, millega lubatakse teha siirdehindade negatiivset vastukorrigeerimist 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel. Viimatinimetatud eelotsused on seotud olukorraga, mille puhul Belgias registreeritud ja maksuvabastuse saanud kasumi on ühtlasi deklareerinud maksustatava kasumina kontserni kuuluv üksus teises maksujurisdiktsioonis või juhul, kui välisriigi maksuamet on kõnealuse välisriigi üksuse maksustatava kasumi suhtes kohaldanud vastavat positiivset korrigeerimist <sup>(114)</sup>. Vastupidi, ülemäärase kasumi maksuvabastusega võimaldatakse eelnevat, ühepoolset maksuvabastust, mille puhul ei ole nõutav, et maksustatav kasum oleks olnud hõlmatud või hõlmataks välisriigi kontserni maksubaasi teisel maksuterritooriumil või et see kasum oleks kõnealusel territooriumil tegelikult maksustatud.

<sup>(111)</sup> Vt näiteks liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08, Paint Graphos, EKL, EU:C:2011:550, punkt 69.

<sup>(112)</sup> Vt – analoogia põhjal – liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08, Paint Graphos, EKL, EU:C:2011:550, punkt 71, kus Euroopa Kohus nimetab võimalust põhjendada riikliku maksusüsteemi laadi või olemusega asjaolu, et kooperatiivseid äriühinguid, kes jaotavad kogu kasumi oma liikmetele, ei maksustata uuesti kooperatiivi tasemel, sest maksu on juba kohaldatud kooperatiivi liikmete individuaalsel tasemel.

<sup>(113)</sup> Vt põhjendus 89.

<sup>(114)</sup> Komisjon märgib, et Belgia esitas kolm näidet 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b kohaste eelotsuste kohta, mis annavad selge ettekujutuse tegelikest topeltmaksustamisega seotud olukordadest [vt põhjendus 67]. Need eelotsused on samas selgelt erinevad ülemäärase kasumi maksuvabastust võimaldavatest eelotsustest. Eelotsused, millega lubatakse teha siirdehindade negatiivset korrigeerimist, viivad kasumi sümmeetrilisele registreerimisele kontrollitavas tehingu osalevate äriühingute raamatupidamisarvestuses. Maksubaasi negatiivne korrigeerimine on seega põhjendatud maksusüsteemi laadi ja majandusloogikaga ning selle näol ei ole seetõttu tegemist riigibiga, kuna see on tingitud soovist kompenseerida teisel maksuterritooriumil tehtud positiivset korrigeerimist. Ülemäärase kasumi maksuvabastust seavastu ei saa põhjendada samalaadsete põhjendustega, kuna mitte ükski teine maksuterritoorium seda kasumit ei maksusta, seega ei teki topeltmaksustamisega seotud probleeme.

- (175) Seetõttu ei saa väita, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine oleks vajalik ja proportsionaalne meede topeltmaksustamisega seotud olukordade lahendamiseks<sup>(115)</sup>. Vaadeldav kord läheb seega selgelt kaugemale sellest, mis on vajalik ja proportsionaalne topeltmaksustamise vältimisega seotud eesmärgi saavutamiseks ning seda ei saa seega põhjendada maksusüsteemi laadi või majandusloogikaga.
- (176) Lisaks sellele ei leia komisjon, et turuväärtuse põhimõtte ja eeskätt OECD maksustamisalase näidislepingu artikkel 9, mis võimaldab seda põhimõtet tõlgendada topeltmaksustamise valdkonnas, võimaldab põhjendada ülemäärase kasumi maksuvabastusega seotud korda kasutava maksukohustuslase maksubaasi ühepoolset negatiivset korrigeerimist.
- (177) Komisjon meenutab, et turuväärtuse põhimõtte maksuametite poolne kohaldamine on peaaegselt suunatud sellele, et takistada rahvusvahelistesse kontsernidesse kuuluvatel ettevõtetel mõjutada siirdehindu ja seega nendevahelise kasumi jaotamist, sest selle näol on tegemist võimalusega, mida ei saa kasutada iseseisvad äriühingud. Turuväärtuse põhimõtte tavapärase kasutamine annab maksuametitele seega võimaluse suurendada kontsernisiseseid tehinguid sooritavate ettevõtete maksubaasi, selleks et tagada, et ainult turutingimustel tehinguid tegevad maksukohustuslased saaksid samaväärse kohtlemise osaliseks.
- (178) Samas kui turuväärtuse põhimõtte võimaldab maksuametitel teha siirdehindade kindlaksmääramisel seda põhimõtet mittearvestavate kontserni kuuluvate ettevõtete maksubaasi ühepoolseid positiivseid korrigeerimisi, saab turuväärtuse põhimõtte kohaselt teha (kusjuures see ei ole kohustuslik) siirdehindade negatiivset korrigeerimist, millega kaasneb maksusumma vähenemine, üksnes erandjuhul, mille puhul on tegemist sümmeetrilisel alusel toimuva vastukorrigeerimisega, mida kohaldatakse pärast teise maksujurisdiktsiooni kohaldatud positiivset esmast korrigeerimist. Nagu on selgitatud punktis 6.3.2.2, ei vasta tegelikult registreeritud ühepoolne negatiivne korrigeerimine, mida tehakse vaid ettevaatusabinõuna, turuväärtuse põhimõtte nõuetekohasele kohaldamisele ei üldises plaanis ega ka konkreetselt ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamise korral.
- (179) OECD maksustamisalase näidislepingu artiklit 9 kohaldatakse vaid juhul, kui on välja selgitatud, et sama kasum on hõlmatud kahe eraldiseisva ja erinevatel maksuterritooriumidel tegutseva ettevõtte maksubaasi ning et sellega seoses tekib oht, et see kasum on „sellest tulenevalt maksustatud“ mõlemal nimetatud maksuterritooriumil.
- (180) Muret siirdehindade korrigeerimisega seotud maksustamata jätmisega väljendati ka EL siirdehindade arvutamise alasel ühisfoorumil,<sup>(116)</sup> kus võeti vastu 2014. aasta aruanne, mille eesmärk on lahendada tehingu toimumise ajal kehtestatud siirdehindade hilisema korrigeerimisega, nn kompenseeriva korrigeerimisega seotud praktilisi küsimusi<sup>(117)</sup>. Aruandes peetakse oluliseks, et seotud ettevõtete kasumi arvutamine toimuks nende kaubandus- ja finantssuhteid silmas pidades sümmeetriliselt. Tehingute osalevad ettevõtted peaksid kasutama samu hindu kõikide tehingute puhul. Sellest tulenevalt kutsutakse liikmesriike üles nõustuma kompenseeriva korrigeerimisega topeltmaksustamise vältimise eesmärgil üksnes sellisel juhul, kui korrigeerimine toimub sümmeetriliselt tehingu mõlema poole raamatupidamisarvestuses ning kui korrigeerimine toimub enne maksudeklaratsiooni esitamist.
- (181) Kokkuvõttes leiab komisjon, et ülemäärase kasumi maksuvabastust ei saa käsitada tulenevana otseselt võrdlussüsteemi sisulistest alus- või toimumispõhimõtetest ega süsteemi toimimise ja tõhususe jaoks nõutavatest

<sup>(115)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08, Paint Graphos, EKL, EU:C:2011:550, punkt 75.

<sup>(116)</sup> ELi siirdehindade arvutamise alane ühisfoorum asutati komisjoni 22. detsembri 2006. aasta otsusega 2007/75/EÜ, millega luuakse siirdehindade eksperdirühm (ELT L 32, 6.2.2007, lk 189); ta abistab ja nõustab Euroopa Komisjoni siirdehindadega seotud maksundusküsimustes. Siirdehindade arvutamise alane ühisfoorum hõlmab iga liikmesriigi maksuameti esindajat ja 18 valitsusvälise organisatsiooni esindajatest liiget. Foorumi eesistuja on sõltumatu.

<sup>(117)</sup> Aruanne kompenseeriva korrigeerimise kohta, mis kiideti heaks Euroopa Liidu nõukogu 10. märtsi 2015. aasta järelustes. OECD suuniste mõistete määratluses on mõiste „kompenseeriv korrigeerimine“ määratletud järgmiselt: „Korrigeerimine, mille raames maksukohustuslane deklareerib maksuametile siirdehinna, mis vastab tema arvates seotud ettevõtete vahelise tehinguga seotud turuväärtuse põhimõttele vastavale hinnale, kuigi see hind erineb seotud ettevõtete vahel tegelikult kohaldatud hinnast. Kõnealune korrigeerimine toimub enne maksudeklaratsiooni esitamist“. Üldisemas plaanis osutatakse aruandes maksukohustuslase initsiatiivil tehtud siirdehinna korrigeerimistele, mis tehakse hilisemalt (üldjuhul aasta lõpul) siirdehindadele, mis määrati kindlaks tehingu või tehinguseeria toimumise hetkel, ning siirdehindadele, mis kehtestati enne tehingu või tehinguseeria toimumist.



mehhanismidest. Komisjon järeltab samuti, et vaadeldav kord läheb seega selgelt kaugemale sellest, mis on vajalik ja proportsionaalne topeltmaksustamise vältimisega seotud eesmärgi saavutamiseks ning seda ei saa seega põhjendada maksusüsteemi laadi või majandusloogikaga.

#### 6.3.4. Kokkuvõtte valikulise eelise olemasolu kohta

- (182) Eespool toodud põhjustel järeltab komisjon, et vaadeldava korraga antakse hargmaisesse kontserni kuuluvatele Belgia üksustele valikuline eelis, mis seisneb nende maksubaasi suhtes negatiivse korrigeerimise kohaldamises, kui võrd see korrigeerimine toob kaasa kõnealuste üksuste Belgias tasutava maksusumma vähenemise, võrreldes maksusummaga, mida need ettevõtted oleksid pidanud tasuma üldise äriühingu tulumaksu süsteemi alusel vastavalt Belgias kehtivale äriühingute tulu maksustamise korrale.

#### 6.3.5. Vaadeldavast korrast kasusaajad

- (183) Vaadeldavast korrast kasusaajad on hargmaisesse kontserni kuuluvad Belgia üksused, kes on saanud 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b alusel eelotsuse ning kelle raamatupidamisarvestuses tegelikult registreeritud kasumi suhtes on tõepoolest kohaldatud ühepoolset negatiivset korrigeerimist, mille tulemusel määrati kindlaks Belgia üldise äriühingu tulumaksu süsteemi alusel maksustatava kasumi suurus. Komisjon märgib, et need üksused kuuluvad hargmaisesse kontserni ning hargmaisesse kontserni kuulumisest tuleneva ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine on vaadeldava korra väljakuulutatud eesmärk.
- (184) Riigiabi valdkonnas kohaldatavate eeskirjade seisukohalt võib eri õiguslikke üksusi käsitada ühe majandusüksusena. Sellist majandusüksust käsitatakse asjaomase äriühinguna, kes on vaadeldavast korrast kasusaaja. Euroopa Kohus on varasemalt sedastanud: „mõistet „ettevõtja“ tuleb mõista konkurentsioiguses majandusüksusena [...] isegi siis, kui see koosneb õiguslikult mitmest füüsilisest või juriidilisest isikust“<sup>(118)</sup>. Et määrata kindlaks, kas mitu üksust moodustavad majandusüksuse, uurib Euroopa Kohus kontrollosaluse või funktsionaalsete, majanduslike või orgaaniliste sidemete olemasolu<sup>(119)</sup>. Vaadeldaval juhul käsitatakse kõnealusest korrast kasusaajatest Belgia üksusi põhiettevõtjatena, kes haldavad ja kontrollivad kontserni (või tegelevad eraldi ettevõtlusega kontserni koosseisus). Sellised üksused kontrollivad tihtipeale kontserni kuuluvaid seotud ettevõtteid ning neid omakorda kontrollib üksus, kes juhib kontserni tervikuna. Seega tuleks kogu hargmaist kontserni käsitada abimeetmest kasusaava ettevõtteks.
- (185) Lisaks sellele on vaadeldava korra kasutamise tingimus, et hargmaine kontsern tervikuna peab otsustama viia osa oma tegevusest üle Belgiasse või teha Belgias olulisi investeeringuid. Teisisõnu, kui sama kontserni erinevate õiguslike üksuste vaheliste tehingute korral on toodete või teenuste hinna kindlaksmääramiseks vaja kehtestada siirdehinnad, mõjutab see olemuslikult enam kui üht kontserni kuuluvat ettevõtet (hinna suurendamine ühes ettevõttes mõjutab teise ettevõtte kasumit).
- (186) Seetõttu, sõltumata sellest, kas kontsernid on organiseeritud eri juriidiliste isikutena või mitte, tuleb sellisesse kontserni kuuluvaid ettevõtteid käsitada üheainsa vaadeldavast korrast kasusaava kontsernina<sup>(120)</sup>. Seetõttu leiab komisjon, et lisaks kõnealust korda kasutavatele ettevõtetele tuleb ka hargmaiseid kontserne, kuhu kõnealused ettevõtted kuuluvad, käsitada kõnealuse korra alusel riigiabi saajatena Euroopa Liidu toimimise artikli lõike 107 lõike 1 tähenduses.

<sup>(118)</sup> Otsus kohtuasjas C-170/83, Hydrotherm, EKL, EU:C:1984:271, punkt 11. Vt ka otsus kohtuasjas T-137/02: Pollmeier Malchow vs. komisjon, EKL, EU:T:2004:304, punkt 50.

<sup>(119)</sup> Otsus kohtuasjas C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA vs. komisjon, EKL, EU:C:2010:787, punktid 47–55; kohtuasi C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EKL, EU:C:2006:8, punkt 112.

<sup>(120)</sup> Vt – analoogia põhjal – kohtuasi 323/82, Intermills, EKL, EU:C:1984:345, punkt 11: „Hagi esitajate endi esitatud teabest ilmneb, et pärast ümberkorraldust juhib nii äriühingut Intermills kui ka kolme tööstuslikku äriühingut Valloonia piirkond ning et pärast sisseseade üleandmist kolmele uuele asutatud äriühingule jääb äriühing Intermills nendega seotud huvitatud isikuks. Seega tuleb järeltada, et vaatamata asjaolule, et kolm tööstuslikku äriühingut on endisest äriühingust sõltumatud juriidilised isikud, moodustavad nad koos ühtse kontserni vähemalt Belgia ametiasutuste antud abi seisukohalt.[...]“.

#### 6.4. Järeldus abi olemasolu kohta

- (187) Eelnevast lähtuvalt leiab komisjon, et 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punktil b põhineva ja 21. juuni 2004. aasta seadusega kehtestatud ülemäärase kasumi maksuvabastusega antakse sellest meetmest kasusaajatele ning hargmaistele kontsernidele, millesse need ettevõtted kuuluvad, valikuline eelis, mis on seostatav Belgia riigiga, ning mida rahastatakse riigi ressurssidest, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi ning mis võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Seepärast kujutab vaadeldav kord endast Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi.
- (188) Võttes arvesse asjaolu, et vaadeldav kord toob kaasa sellise finantskoormuse vähenemise, mida tavaolukorras oleks meetmest kasusaajad oma iga-aastase tegevuse käigus pidanud kandma, tuleb seda meedet käsitada meetmena, millega antakse abi sellest meetmest kasusaajatele ja hargmaistele kontsernidele, millesse nad kuuluvad.

#### 6.5. Abi kokkusobivus siseturuga

- (189) Riigiabi käsitatakse siseturuga kokkusobivana, kui see kuulub mõnda Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõikes 2 loetletud kategooriasse <sup>(121)</sup>. Riigiabi võidakse käsitada siseturuga kokkusobivana, kui komisjon sedastab, et see kuulub mõnda Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõikes 3 loetletud kategooriasse. Samas on riigiabi andva liikmesriigi kohustus tõendada, et antav abi on siseturuga kokkusobiv Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 2 või 3 alusel.
- (190) Belgia ametiasutused ei ole toonud välja ühtegi asjaolu, mis võimaldaks tuvastada vaadeldava korra kokkusobivust siseturuga.
- (191) Lisaks sellele, nagu on selgitatud põhjenduses 188, tuleb vaadeldavat korda pidada meetmeks, mille alusel antakse tegevusabi. Üldjuhul ei saa sedalaadi abi põhimõtteliselt käsitada siseturuga kokkusobivana Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 alusel, kuivõrd see ei ole ette nähtud teatud majandustegevuse või teatud majanduspiirkondade arengu soodustamiseks ning pakutavad maksusoodustused ei ole ajaliselt piiratud, vähenevad või proportsionaalsed sellega, mis on vajalik konkreetse majandusliku mahajäämuse kõrvaldamiseks asjaomastes piirkondades.
- (192) Ülemäärase kasumi maksuvabastust hõlmav kord ei ole seega siseturuga kokkusobiv.

#### 6.6. Abi ebaseaduslikkus

- (193) Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 kohaselt on liikmesriigid kohustatud komisjonile teatama kõikidest abimeetmete kavadest (teatamiskohustus) ja neil ei ole õigust rakendada kavandatavaid abimeetmeid enne komisjoni lõpliku otsuse vastuvõtmist (meetme rakendamise peatamise kohustus).
- (194) Komisjon märgib, et Belgia ei teatanud oma kavatsusest anda vaadeldava korra kohast abi ning ei järginud Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikest 3 tulenevat meetme rakendamise peatamise kohustust. Seetõttu on määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti f sätete kohaselt ülemäärase kasumi maksuvabastuse näol tegemist ebaseadusliku abiga, mida antakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 sätteid rikkudes.

### 7. SISSENÕUDMINE

- (195) Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõike 1 kohaselt peab komisjon õigusvastase ja siseturuga kokkusobimatu abi sisse nõudma ja kõnealune liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et abisaajalt siseturuga

<sup>(121)</sup> Asutamislepingu artikli 107 lõikes 2 sätestatud erandeid, mis käsitlevad üksiktarbijatele antavat sotsiaalabi, abi loodusõnnetuste või erakorraliste sündmuste tekitatud kahju korvamiseks ning Saksamaa Liitvabariigi teatavatele piirkondadele antavat abi, ei ole kõnealusel juhul võimalik kohaldada.

kokkusobimatu abi tagasi saada. Kõnealuse määruse artikli 16 lõikega 2 nähakse ka ette, et abi tuleb koos intressidega tagasi nõuda alates kuupäevast, millest alates abisaaja sai õigusvastast abi kasutada, kuni abi tegeliku tagastamise kuupäevani. Komisjoni määruses (EÜ) 794/2004<sup>(122)</sup> on üksikasjalikult kirjeldatud meetodeid tagasinõutava abi intressi arvutamiseks. Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikes 3 on sätestatud, et tagastamine toimub „viivitamata ja vastavalt kõnealuse liikmesriigi siseriiklikus õiguses kehtivale korrale, tingimusel et see võimaldab komisjoni otsuse kohest ja tõhusat täitmist“.

### 7.1. Õiguspärane ootus ja õiguskindlus

- (196) Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikes 1 on ühtlasi sätestatud, et komisjon ei nõua abi tagastamist, kui ta läheks sellega vastuolulise ühenduse õiguse mõne üldpõhimõttega.
- (197) Belgia väidab esiteks, et õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtted takistavad abi tagasimaksmist. Komisjoni varasemate siirdehindade ja riigiabi valdkonda käsitlevate otsuste alusel on Belgia väidetavalt jõudnud seisukohale, et konkreetne maksumeede ei saa olla seotud riigiabi andmisega, kui liikmesriik järgib turuväärtuse põhimõtet. Belgia väidab täiendavalt, et tagasimaksmise nõudmist peaks takistama asjaolu, et abisummat on keeruline arvuliselt väljendada ning et see võib kaasa tuua topeltmaksustamise.
- (198) Seoses Belgia väitega, mis on seotud õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega, meenutab komisjon, et Euroopa Liidu kohtupraktika kohaselt<sup>(123)</sup> ei saa liikmesriik, kelle ametiasutused on andnud Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 sätetega kehtestatud menetluseeskirju rikkudes abi, abisaajate õiguspärase ootuse kaitsele tuginedes vältida komisjoni otsuses sisalduva abi tagasimaksmise nõude täitmist. Sellise võimaluse lubamine tooks kaasa Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklite 107 ja 108 kasuliku mõju kaotamise, kuivõrd riiklikud ametiasutused võivad iseenda õigusvastasele käitumisele tuginedes tühistada nende Euroopa Liidu toimimise lepingu sätete alusel komisjoni tehtud otsuste tõhusa mõju. Seega ei ole mitte asjaomase liikmesriigi, vaid kasusaajast ettevõtte kohustus tuua välja erakorralised asjaolud, millele tugineb nende õiguspärane ootus, mille tõttu nad vaidlustavad ebaseadusliku abi tagasimaksmise<sup>(124)</sup>. Kuivõrd mitte ükski vaadeldavast korraldusest kasusaaja ei ole seoses kõnealuse korraga toonud välja õiguspäraseid ootusi, leiab komisjon, et Belgia viide sellele põhimõttele ei mõjuta käesoleva otsuse rakendamise seotud tagasimaksmise kohustust.
- (199) Igal juhul peab selleks, et oleks võimalik tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele, see ootus tulenema komisjoni õigusaktist, mis annab alust põhjendatud ootuse tekkeks<sup>(125)</sup>. Belgia ametiasutused ei saa seoses ülemäärase kasumi maksuvabastusega tugineda mitte mingile konkreetsele õiguspärasele ootusele. Seejuures, lisaks asjaolule, et käitumisjuhendi töörihma aruannet, mille alusel eesistujariik sõnastas oma 19. märtsi 2003. aasta otsused, ei ole avaldatud, kinnitas Euroopa Kohus, et Euroopa Liidu nõukogu järelduste kohaselt, milles kõnealune töörihm tõi seoses vaatlusega välja liikmesriikide sõlmitud kokkuleppe, ei ole riiklikud maksumeetmed käsitletavad kindla kinnitusega<sup>(126)</sup>. Euroopa Kohus on eeskätt sedastanud, et „nõukogu järeldused väljendavad poliitilist laadi tahet ja ei saa seetõttu oma sisust lähtuvalt omada õiguslikku mõju, mida oleks võimalik põhjendusena esitada Euroopa Kohtule. Lisaks sellele ei saa kõnealused järeldused mingil juhul olla siduvad komisjoni jaoks pädevuste kohaldamisel, mis on antud riigiabi valdkonnas asutamislepingu alusel kehtestatud eeskirjadega.“
- (200) Seoses Belgia osutatud õiguskindluse põhimõttega ja eeskätt seoses komisjoni varasema otsustuspraktikaga, mis hõlmab turuväärtuse põhimõtet, meenutab komisjon esmalt, et see otsustuspraktika ei ole tema jaoks siduv. Iga

<sup>(122)</sup> Komisjoni 21. aprilli 2004. aasta määrus (EÜ) nr 794/2004, millega rakendatakse nõukogu määrust (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (ELT L 140, 30.4.2004, lk 1).

<sup>(123)</sup> Vt kohtuasi C-5/89, komisjon vs. Saksamaa, EKL, EU:C:1990:320, punkt 17 ja kohtuasi C-310/99, Itaalia vs. komisjon, EKL, EU:C:2002:143, punkt 104.

<sup>(124)</sup> Vt kohtuasi T-67/94, Ladbroke Racing vs. komisjon, EKL, EU:T:1998:7, punkt 183; vt ka liidetud kohtuasjad T-116/01 ja T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA ja Diputacion Floral de Vizcaya vs. komisjon, EKL, EU:T:2003:217, punkt 203.

<sup>(125)</sup> Vt kohtuasi T-290/97, Mehibas Dordtselaan vs. komisjon, EKL, EU:T:2000:8, punkt 59, ja liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punkt 147.

<sup>(126)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416, punktid 150–152.

võimalikku abimeedet tuleb hinnata selle meetme eripäraste omaduste alusel lähtuvalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätetest, nii et isegi kui vastupidise kohtupraktika olemasolu leiab kinnitust, ei saa see mõjutada käesolevas otsuses tehtud järelduste kehtivust <sup>(127)</sup>.

- (201) Komisjon märgib täiendavalt, et Belgia ametiasutuste osutatud otsuste kohaselt on ta varasemalt pidanud võimalikuks, et turuväärtuse põhimõtte suhtes kohaldatav erand seoses kontserni maksustamise kasumi suuruse kindlaksmääramisega kujutab endast riigiabi, kui sellega vähendatakse maksusummat, mille see üksus peab tasuma ettevõtete kasumi maksustamise üldise süsteemi kohaselt <sup>(128)</sup>. Komisjon meenutab täiendavalt, et ta on seoses Belgia uute koordineerimiskeskuste kasuks kehtestatava maksukorralduse analüüsiga sõnaselgelt järeldanud, et Belgia üksuse saadav kasum, mis ületab kasumit, mille suurus määratakse kindlaks niinimetatud kulupõhise meetodi abil („cost plus“ meetod), tuleb maksustada Belgias isegi juhul, kui selle meetodi abil kindlaksmääratud kasum vastab turuväärtuse põhimõttele <sup>(129)</sup>. Euroopa Kohus kinnitas seda järeldust <sup>(130)</sup>. Võttes arvesse, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra näol on turuväärtuse põhimõtte seisukohalt tegemist kõrvalekaldega, nagu seda on näidatud punktis 6.3.2.2, ei saa Belgia tugineda neile otsustele, väites, et tagasimaksmine läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega. Vastupidi, Belgia oleks pidanud olema kursis sellega, et maksukorralduse näol, millega kaasneb sellest korrast kasusaajate eeliskohtlemine, mis ilmneb nende maksubaasi kunstlikus vähendamises, võib olla tegemist riigiabi valdkonnas kohaldatavate eeskirjade rikkumisega. Seetõttu oleks ta igal juhul pidanud teatama vaadeldavast korrast komisjonile enne selle rakendamist.
- (202) Seoses vaadeldava kava alusel antud abisumma kindlaksmääramise keerukusega väidab komisjon, et ta ei näe, milles seisneb sellise arvulise väljendamise keerukus. Kuiivõrd ülemäärase kasumi maksuvabastus vastab kontserni kuuluva Belgia üksuse tegelikult registreeritud kasumi suhtes kohaldatud teatud maksueelse kasumi protsendimäärale, piisab selleks, et tühistada meetmega antav valikuline eelis, sellest, kui maksta tagasi tegelikult registreeritud kasumi pealt arvatud maksusumma ja vaadeldava korra alusel tegelikult tasutud maksusumma vahe, millele on lisatud abi andmise hetkest alates arvatud kogunenud intress.
- (203) Ja lõpuks, seoses Belgia väitega, mille kohaselt tagasimaksmine võib tuua kaasa topeltmaksustamise, osutab komisjon punktile 6.3.3 ning meenutab, et topeltmaksustamist saab esineda vaid juhul, kui sama kasum on samaaegselt hõlmatud kontserni kuuluva Belgia üksuse maksubaasi ja välisriigis tegutseva seotud üksuse maksubaasi. Ülemäärase kasumi maksuvabastus hõlmab aga vaid ühepoolset korrigeerimist, mida ei tehta seoses sama kasumi maksustamisega teisel maksuterritooriumil. Igal juhul, isegi kui topeltmaksustamise oht võiks tekitada õiguspäraseid kartusi, saab need kõrvaldada tavapäraste otsustusmehhanismide abil, mis kehtestatakse topeltmaksustamise valdkonnas kahepoolsete lepingute abil, ELi vahekohtkonventsiooni abil või 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b nõuetekohase kohaldamise abil. Nagu on selgitatud põhjenduses 172, on Belgia maksuameti tehtud negatiivsed korrigeerimised seoses sama kasumi maksustamisega teise maksujurisdiiktsiooni poolt (pärast maksukohustuslase esitatud deklaratsiooni või välisriigi maksujurisdiiktsiooni tehtud positiivset esialgset korrigeerimist) põhjendatud maksusüsteemi laadi ja üldise majandusloogikaga ning nende puhul ei ole tegemist riigiabiga.
- (204) Kokkuvõttes ei saa nõustuda mitte ühegi Belgia esitatud väitega vaadeldava korra alusel antud abi tagasimaksmise vältimise või piiramise kaitseks.

## 7.2. Tagasimaksmise viis

- (205) Euroopa Liidu toimimise lepingu ja Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib komisjon juhul, kui ta leiab, et abi ei ole siseturuga kokkusobiv, otsustada, et asjaomane liikmesriik peab sellise abi andmise lõpetama või seda muutma. Samuti on Euroopa Kohus korduvalt sedastanud, et liikmesriigi kohustus lõpetada sellise abi andmine, mida komisjon peab siseturuga kokkusobimatuks, on kehtestatud selleks, et taastada varasem olukord.

<sup>(127)</sup> Vt kohtuasi C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EKL, EU:C:2010:291, punkt 21.

<sup>(128)</sup> Vt komisjoni 11. juuli 2001. aasta otsust, kohtuasi C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Saksamaa: välisriikides asuvad kontrolli- ja koordineerimiskeskused (EÜT C 304, 30.10.2001, lk 2). Otsus 2003/501/EÜ.

<sup>(129)</sup> Vt komisjoni 8. septembri 2004. aasta otsust 2005/378/EÜ Belgias asuvate koordineerimiskeskuste jaoks mõeldud abikava kohta (ELT L 125, 18.5.2005, lk 10), eeskätt selle põhjendused 22, 34 ja 37 ning artikli 1 punkt b.

<sup>(130)</sup> Vt liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL, EU:C:2006:416.

Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et kõnealune eesmärk on saavutatud, kui abisaaja on õigusvastase abina saadud summad tagasi maksnud ja seega loobunud eelisest, mis tal turul konkurentide ees oli, ja kui on taastatud abi väljamaksmisele eelnenud olukord.

(206) Mitte ükski Euroopa Liidu õigusakt ei nõua, et komisjon tooks välja siseturuga kokkusobimatu abi tagasimaksmise korralduse puhul täpse tagasimakstava abisumma arvulise suuruse. Piisab sellest, kui komisjoni otsus sisaldab andmeid, mis võimaldavad otsuse adressaadil iseseisvalt ja ülemääraste raskusteta selle summa kindlaks teha <sup>(131)</sup>.

(207) Seoses maksumeetmete kujul antava ebaseadusliku riigiabiga on ettevõtete maksustamist käsitleva teatise punktis 35 sätestatud, et tagasimakstava summa arvutamisel võrreldakse tagastatava summa arvutamisel tegelikult makstud maksusummat ja summat, mis oleks tulnud maksta üldiselt kohaldatava eeskirja kohaselt. Selleks et arvutada maksusummat, mis oleks tulnud tasuda juhul, kui oleks järgitud üldiselt kohaldatavat eeskirja, st juhul kui ülemäärase kasumi maksuvabastust ei oleks kohaldatud, peab Belgia maksuamet määrama uuesti kindlaks vaadeldavast korrast kasusaajatelt sissenõutava maksusumma iga majandusaasta puhul, mille kestel nad said vaadeldavast korrast kasu. Igalt kasusaajalt <sup>(132)</sup> tagasinõutava abisumma puhul tuleb arvestada:

— kõikide meetmest kasusaajale väljastatud eelotsuste alusel kokkuhoitud maksusummat; ja

— selle summaga seoses kogunenud intressi, mida arvestatakse alates abi andmise kuupäevast.

Abi andmise kuupäevaks loetakse eelotsuse puudumisel kuupäev, mil kokkuhoitud summa oleks tulnud igal maksuaastal tasuda.

(208) Teatud majandusaastal konkreetse eelotsuse alusel kokkuhoitud maksusumma võrdub

— positiivsest maksubaasist tegelikult mahaarvatud kasumiga,

— mis korrutatakse konkreetse maksuaasta äriühingu tulumaksu määraga.

(209) Põhimõtteliselt tuleb arvesse võtta ülemäärase kasumi mahaarvamist, mis kajastub maksukohustuslase iga-aastases maksudeklaratsioonis, mida maksuamet korrigeerib kokkuhoitud maksusumma väljaselgitamiseks teostatud maksukontrolli käigus.

(210) Kui mahaarvamist, mille kohaldamiseks maksukohustuslasel on teatud majandusaastal õigus, ei ole võimalik (täielikult) selle majandusaasta jooksul rakendada seoses ebapiisava positiivse maksubaasiga ja kui summa, mida tegelikult maha ei arvatud, kanti üle hilisemasse maksuaastasse, loetakse abi antuks hilisema majandusaasta või majandusaastate jooksul, kui ülemäärasele kasumile vastavad summad on võimalik positiivsest maksubaasist maha arvata.

(211) Kuivõrd tagasimaksmise eesmärk on tagada, et vaadeldavat korda kasutanud maksukohustuslase tasutud maksusumma oleks võrdne summaga, mille ta oleks pidanud tasuma ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra puudumisel võib põhjendustes 207–210 kirjeldatud meetodit tagasimaksmise käigus koos Belgia ametiasutustega täpsustada, et selgitada iga maksukohustuslase puhul nende konkreetset olukorda arvestades välja talle antud maksueelisega seotud summa. Maksusumma, mis oleks tulnud tasuda ülemäärase kasumi maksuvabastuse korra puudumisel, tuleb välja arvutada abi andmise hetkel Belgias kehtinud üldiselt kohaldatava maksusüsteemi alusel, võttes arvesse abisaaja tegelikku faktilist ja õiguslikku olukorda ja mitte muid hüpoteetilisi olukordi, mis tuginevad erinevatele tegevusega seotud ja õiguslikele asjaoludele, mida abisaaja oleks võinud valida kõnealuse maksuvabastuskorra puudumisel.

<sup>(131)</sup> Vt kohtuasi C-441/06, komisjon vs. Prantsusmaa, EKL, EU:C:2007:616, punkt 29 ja selles otsuses osutatud kohtupraktika.

<sup>(132)</sup> Belgia ametiasutuste esitatud ja käesolevale otsusele lisatud abisaajate nimekirja peab komisjon ligikaudseks. Komisjon ei piira mingil määral Belgia kohustust selgitada välja kõik vaidlustatud maksukorraldusest kasusaajad ja nõuda nendelt sisse kogu nende saadud abisumma, hõlmates sealhulgas abisaajad, kes said kõnealuse korra alusel maksueeliseid ja kes ei ole toodud lisatud nimekirjas, ning abisaajad, kes said uusi maksusoodustusi, mida anti vaadeldava korra alusel ja kes on toodud kõnealuses nimekirjas.

## 8. KOKKUVÕTE

(212) Kokkuvõtteks tõdeb komisjon, et Belgia rakendas ülemäärase kasumi maksuvabastuse korda ebaseaduslikult, rikkudes Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 sätteid. Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 kohaselt peab Belgia sisse nõudma kogu vaadeldava korra alusel meetmest kasusaajatele antud abi,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

### Artikkel 1

Ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord, mis põhineb 1992. aasta tulumaksuseaduse artikli 185 lõike 2 punkti b sätetel, mille alusel Belgia väljastas hargmaistesse kontsernidesse kuuluvatele ettevõtetele eelotsuseid, mille alusel anti kõnealustele Belgia üksustele eelis, mis seisnes osa kõnealuste üksuste saadud kasumi suhtes äriühingu tulumaksule maksuvabastuse kohaldamises, on Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi, mis on kokkusobimatu siseturuga ning mida Belgia andis ebaseaduslikult, rikkudes Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 sätteid.

### Artikkel 2

1. Belgia on kohustatud artiklis 1 osutatud siseturuga kokkusobimatu ja ebaseadusliku abi abisaajatelt sisse nõudma.
2. Abisaajatelt lõikes 1 osutatud sissenõudmise tulemusel sissenõudmata abi tuleb sisse nõuda kontsernilt, millesse abisaaja kuulub.
3. Tagasimakstavatelt summadelt tuleb tasuda intressi alates kuupäevast, mil need anti abisaajate käsutusse, kuni nende täieliku tagasimaksmiseni.
4. Intress tagasimakstavatelt summadelt arvutatakse liitintressina vastavalt komisjoni määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatükile.
5. Belgia lõpetab lõikes 1 osutatud abi andmise ja tühistab kõik kõnealuse abi raames veel teostamata maksed alates käesoleva otsuse vastuvõtmise kuupäevast.
6. Belgia lükkab tagasi kõik eelotsuste talitusele esitatud eelotsused, mis on seotud lõikes 1 osutatud abiga ning mis on pooleli käesoleva otsuse vastuvõtmise kuupäeval.

### Artikkel 3

1. Artiklis 1 osutatud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tõhusalt.
2. Belgia tagab käesoleva otsuse täieliku rakendamise nelja kuu jooksul alates selle teatavaks tegemisest.

### Artikkel 4

1. Kahe kuu jooksul alates käesoleva otsuse teatavaks tegemisest esitab Belgia komisjonile järgmise teabe:
  - a) artiklis 1 osutatud abisaajate nimekiri ja iga abisaaja seoses käesoleva abiga saadud summa;

- b) igalt abisaajalt sissenõutav kogusumma (põhisumma ja intress);
- c) käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete üksikasjalik kirjeldus;
- d) dokumendid, millega tõendatakse, et abisaajatele on antud korraldus abi tagasi maksta.

2. Belgia teavitab komisjoni järjekindlalt käesoleva otsuse rakendamiseks võetud riiklike meetmete elluviimisest, kuni artiklis 1 osutatud abi on täielikult tagasi makstud. Belgia edastab komisjoni taotlusel viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete kohta. Lisaks esitab Belgia üksikasjalikud andmed abisaajatelt juba sisse nõutud abisummade ja intressi kohta.

#### *Artikkel 5*

Käesolev otsus on adresseeritud Belgia Kuningriigile.

Brüssel, 11. jaanuar 2016

*Komisjoni nimel*  
*komisjoni liige*  
Margrethe VESTAGER

## VAADELDAVA KORRA KOHALDAMISEL VÄLJASTATUD EELOTSUSTE NIMEKIRI

Otsuse nr	Kuupäev	Äriühing	Kehtivusaeg (algus)	Kehtivusaeg (lõpp)	EBIT maksuvabastusega (%)	NPBT maksuvabastusega (%)	Ülemäärane kasum kokku Deklaratsioonid Maksuvaba 2005–2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	3 aastat				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	4 aastat				[...]
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	5 aastat ja 3 aastat				[...]
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			



Otsuse nr	Kuupäev	Äriühing	Kehtivusaeg (algus)	Kehtivusaeg (lõpp)	EBIT maksuvabastusega (%)	NPBT maksuvabastusega (%)	Ülemäärane kasum kokku Deklaratsioonid Maksuvaba 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]	[...]

Otsuse nr	Kuupäev	Äriühing	Kehtivusaeg (algus)	Kehtivusaeg (lõpp)	EBIT maksuvabastusega (%)	NPBT maksuvabastusega (%)	Ülemäärane kasum kokku Deklaratsioonid Maksuvaba 2005–2014
2011.569	26.2.2013	Nomacor	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	Kinopolis 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	6 aastat				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	3 aastat				
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]	

Otsuse nr	Kuupäev	Äriühing	Kehtivusaeg (algus)	Kehtivusaeg (lõpp)	EBIT maksuvabastusega (%)	NPBT maksuvabastusega (%)	Ülemäärane kasum kokku Deklaratsioonid Maksuvaba 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]		
<b>Ülemäärane kasum KOKKU</b>								<b>[&lt; 2 100 000 000 (**)]</b>

(\*) Belgia esitatud andmete kohaselt ei ole need äriühingud deklareerinud ülemäärast kasumit oma maksudeklaratsioonides kuni 2013. maksuaastani.

(\*\*) See summa kajastab äriühingute maksudeklaratsioonides esitatud ülemäärast kasumit, kuid ei anna mingit teavet neile antud riigiabi kohta.

Allikas: Belgia ametiasutuste 29. mai 2015. aasta teatis pärast menetluse algatamise otsuse avaldamist.