

ODLUKA KOMISIJE (EU) 2016/1699**od 11. siječnja 2016.****o programu državnih potpora u pogledu izuzeća od oporezivanja viška dobiti SA.37667 (2015/C)
(ex 2015/NN) koji je provela Belgija***(priopćeno pod brojem dokumenta C(2015) 9837)***(Vjerodostojni su samo tekstovi na francuskom i nizozemskom jeziku)****(Tekst značajan za EGP)**

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o europskom gospodarskom prostoru, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon poziva zainteresiranim stranama da dostave svoje primjedbe, u skladu s navedenim člancima ⁽¹⁾ i uvida u te primjedbe,

budući da:

1. POSTUPAK

- (1) Dopisom od 19. prosinca 2013. Komisija je od Belgije zatražila da joj dostavi podatke o „sustavu prethodnih poreznih mišljenja o višku dobiti” („izuzeće od oporezivanja viška dobiti” ili „predmetni sustav”), koji se temelji na članku 185. stavku 2. točki (b) „Zakona o porezu na dobit iz 1992.” (*Code des impôts sur les revenus 1992*, „ZPD iz 1992.”). Komisija je zatražila i popis prethodnih mišljenja o primjeni sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti.
- (2) Dopisom od 21. siječnja 2014. Belgija je odgovorila na pitanja navedena u Komisijinu zahtjevu za podatke. Belgija međutim nije prosljedila taj traženi popis prethodnih poreznih mišljenja, s objašnjenjem da će dostava takvog popisa zahtijevati više vremena.
- (3) Komisija je 21. veljače 2014. poslala popratna pitanja te je ponovno dostavila svoj zahtjev u pogledu popisa prethodnih poreznih mišljenja. Kada je riječ o mišljenjima izdanima 2004., 2007., 2010. i 2013. u pogledu predmetnog sustava, zatražila je i da joj dostavi cijeli tekst mišljenja te pripadajuće zahtjeve za mišljenja, priloge i, po potrebi, sve naknadne dopise koji se odnose na te zahtjeve.
- (4) Belgija je 18. ožujka 2014. odgovorila na popratna pitanja Komisije te joj je prosljedila tražena prethodna porezna mišljenja, uključujući zahtjeve, priloge i naknadne dopise povezane s donošenjem tih mišljenja.
- (5) Dopisom od 28. srpnja 2014. Komisija je iznijela da bi izuzeće od oporezivanja viška dobiti moglo predstavljati državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem. Tražila je i dodatne podatke o nekoliko određenih mišljenja. Dopisima od 1. rujna i 4. studenoga 2014. Belgija je odgovorila na zahtjev od 28. srpnja 2014.
- (6) Sastanak službi Komisije i belgijskih tijela održan je 25. rujna 2014.

⁽¹⁾ SL C 188, 5.6.2015., str. 24.

- (7) Dopisom od 3. veljače 2015. Komisija je obavijestila Belgiju da je odlučila pokrenuti formalni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije („UFEU”) u pogledu izuzeća od oporezivanja viška dobiti.
- (8) Nakon podnošenja zahtjeva za odgodu roka Belgija je 29. svibnja 2015. iznijela svoje primjedbe o odluci o pokretanju postupka.
- (9) Odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka („odluka o pokretanju postupka”) objavljena je 5. lipnja 2015. u *Službenom listu Europske unije* ⁽²⁾. U toj je odluci Komisija pozvala zainteresirane strane da podnesu svoje primjedbe o predmetnoj mjeri.
- (10) Zainteresirane su strane 1. i 2. srpnja 2015. iznijele svoje primjedbe o odluci o pokretanju postupka, koje su prosljeđene belgijskim tijelima. Belgija je 14. rujna 2015. obavijestila Komisiju da ne namjerava komentirati primjedbe.
- (11) Dopisom od 16. rujna 2015. Komisija je od Belgije zatražila da potkrijepi određene argumente iznesene u svojim pisanim primjedbama od 29. svibnja 2015. o odluci o pokretanju postupka. Belgija je na taj zahtjev odgovorila dopisom od 16. listopada 2015.
- (12) Sastanci službi Komisije i belgijskih tijela održani su 20. listopada i 7. prosinca 2015.

2. OPIS PREDMETNOG SUSTAVA

2.1. Sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti

- (13) Sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti omogućuje rezidentnim belgijskim društvima koja su dio multinacionalne grupe i belgijskih stalnih poslovnih jedinica inozemnih rezidentnih društava koja su dio multinacionalne grupe („belgijski subjekti grupe”) da smanje svoju oporezivu osnovicu u Belgiji tako da stvarno zabilježene dobiti umanje za „višak dobiti”. Taj se višak dobiti utvrđuje procjenom prosječne hipotetske dobiti koju bi neovisno poduzeće ⁽³⁾ koje obavlja slične djelatnosti moglo ostvariti u sličnim okolnostima te se taj iznos odbija od dobiti koju je belgijski subjekt predmetne grupe stvarno zabilježio. Kako bi bilo moguće ostvariti izuzeće od oporezivanja viška dobiti, „Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja” treba donijeti prethodno porezno mišljenje.
- (14) Prema mišljenju belgijskih tijela ⁽⁴⁾, izuzeće od oporezivanja viška dobiti opravdano je nastojanjem da se osigura oporezivanje jedino dobiti nepristrane transakcije belgijskog subjekta grupe te da mu se omogući da od svoje porezne osnovice izuzme od oporezivanja zabilježeni višak dobiti koji premašuje navedenu dobit nepristrane transakcije, što odgovara sinergiji, ekonomiji razmjera ili drugim prednostima koje proizlaze iz njegova sudjelovanja u multinacionalnoj grupi, a koje ne bi imalo slično neovisno poduzeće.
- (15) Prema mišljenju belgijskih tijela ⁽⁵⁾, iznos viška dobiti koji je izuzet od oporezivanja na temelju sustava izuzeća od oporezivanja određuje se pristupom u dvije faze:

— kao prvo, cijene nepristrane transakcije koje se primjenjuju na transakcije između belgijskog subjekta grupe i društava s kojima je povezan utvrđuju se na temelju izvještaja o transfernim cijenama koje dostavlja porezni obveznik. Budući da se belgijski subjekt grupe smatra „središnjim poduzetnikom” u okviru tog odnosa, njemu se pripisuje rezidualna dobit proizašla iz tih transakcija.

⁽²⁾ idjeti bilješku 1.

⁽³⁾ Vidjeti točku 30. primjedaba Belgije od 29. svibnja 2015. u pogledu odluke o pokretanju postupka, u kojoj je pojam „neovisan” opisan kao onaj koji ne pripada multinacionalnoj grupi povezanih društava.

⁽⁴⁾ Vidjeti, posebno, primjedbe Belgije od 29. svibnja 2015. u pogledu odluke o pokretanju postupka, točke 39. i 40.

⁽⁵⁾ Vidjeti primjedbe Belgije od 29. svibnja 2015. u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 30.

- kao drugo, prema mišljenju Belgije, rezidualna dobit ne treba se smatrati dobiti nepristrane transakcije belgijskog subjekta grupe jer može premašivati dobit koju bi slično neovisno poduzeće moglo ostvariti u okolnostima koje su usporedive s okolnostima u kojima posluje subjekt koji nije dio multinacionalne grupe. Prema tome, ti se „viškovi dobiti” utvrđuju na temelju drugog izvještaja koji dostavlja porezni obveznik u okviru svojeg zahtjeva za prethodno porezno mišljenje koji podnosi u okviru predmetnog sustava, te se izuzimaju od oporezivanja,
- (16) Belgija tvrdi da se u izvještajima podnesenima tijekom te dvije faze primjenjuju najprimjerenije metode utvrđivanja transfernih cijena OECD-a. U praksi, dostavljene informacije ukazuju na to da je metoda upotrijebljena u drugoj fazi metode transakcijske neto marže („MTMN”). MTMN se u tim okolnostima upotrebljava za približno određivanje profitabilnosti subjekta koji je dio multinacionalne grupe uspoređujući njegovu profitabilnost s dobiti sličnih neovisnih (samostalnih) poduzeća ⁽⁶⁾ koja obavljaju slične djelatnosti. S pomoću MTMN-a moguće je procijeniti dobit koju bi neovisna poduzeća mogla ostvariti od neke djelatnosti, na primjer od prodaje dobara, tako da se na primjerenu osnovicu poput troškova, prometa ili ulaganja u trajna sredstva (ovisno o obavljanim djelatnostima, preuzetim rizicima i upotrijebljenoj imovini) primijeni stopa dobiti („pokazatelj razine dobiti”) koja odražava stopu dobiti koju su na temelju te osnovice zabilježila slična neovisna poduzeća.
- (17) S pomoću MTMN-a moguće je izračunati prosječnu hipotetsku dobit belgijskog subjekta grupe na temelju studije kojom se taj subjekt uspoređuje sa sličnim samostalnim poduzećima ⁽⁷⁾. Prosječna hipotetska dobit utvrđuje se kao vrijednost unutar interkvartilnog raspona pokazatelja razine dobiti koji je odabran za sva slična samostalna poduzeća ⁽⁸⁾, čiji se prosjek izračunava za određeno razdoblje (uobičajeno za pet godina). Belgija smatra da je ta prosječna hipotetska dobit ona dobit koju je belgijski subjekt grupe mogao ostvariti da je bio neovisno poduzeće, a ne dio multinacionalne grupe. Za potrebe ove Odluke dobit se označuje pojmom „usklađena dobit nepristrane transakcije”.
- (18) Iznos viška dobiti koji se izuzima od oporezivanja potom se izračunava kao razlika između dobiti nepristrane transakcije koja je procijenjena u pogledu belgijskog subjekta grupe nakon prve faze (prosječno izračunano za predviđeno razdoblje) i „usklađene dobiti nepristrane transakcije” koja je dobivena u drugoj fazi (jednako tako prosječno izračunano za isto predviđeno razdoblje). Ova je razlika izražena stopom izuzeća dobiti prije oporezivanja (EBIT ⁽⁹⁾ ili PBT ⁽¹⁰⁾) kako bi se dobio prosječan postotak viška dobiti u promatranom razdoblju. Taj postotak predstavlja smanjenje porezne osnovice koja je prihvaćena i primijenjena na temelju predmetnog sustava na dobit koju je belgijski subjekt grupe stvarno ostvario u pet godina tijekom kojih je prethodno porezno mišljenje obvezujuće za belgijsku poreznu upravu.
- (19) Belgijska tijela tvrde da se očekivani poslovni rezultati subjekata na koje se primjenjuje predmetni sustav procjenjuju na temelju dobiti koju su stvarno zabilježili nakon tri godine. Ako je potrebno, dogovoreni se postotak može zatim uskladiti tijekom te procjene. Međutim, ništa ne ukazuje na to da je takva procjena već dovela do dogovorenog usklađenja postotka smanjenja u slučajevima koje je ispitala Komisija.
- (20) Na temelju članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992., prethodno je porezno mišljenje obvezno kako bi se moglo ostvariti izuzeće od oporezivanja viška dobiti. Tom se odredbom ograničava i izdavanje takvog mišljenja subjektima koji su dio multinacionalne grupe povezanih društava u kontekstu njihovih prekograničnih odnosa. Osim toga, prema belgijskom Zakonu od 24. prosinca 2002. ⁽¹¹⁾, prethodna se porezna mišljenja mogu izdavati samo u novim okolnostima ⁽¹²⁾.
- (21) Budući da je prethodno porezno mišljenje nužno za ostvarivanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti i da se takvo mišljenje može izdati samo za dobit koja proizlazi iz nove okolnosti, prednost koju multinacionalna grupa može steći predmetnim sustavom podredna je premještanju ili povećanju njezinih djelatnosti u Belgiji te je razmjerna važnosti novih djelatnosti i novih dobiti ostvarenih u zemlji. Prethodna porezna mišljenja izdana

⁽⁶⁾ Vidjeti glosar Smjernica OECD-a o transfernim cijenama: „Dva su poduzetnika neovisna jedan o drugome ako nisu povezani.”

⁽⁷⁾ U određenim slučajevima Komisija primjećuje da subjekti koji su odabrani kao usporedivi za potrebe komparativne studije nisu samostalna poduzeća koja se smatraju sličnima, nego holding društva ili društva majke koja se smatraju sličnima, odnosno konsolidirana grupa, odabrana na temelju konsolidiranih podataka.

⁽⁸⁾ Prinos od prodaje pokazatelj je razine dobiti koji se najčešće upotrebljava za određivanje porezne osnovice belgijskog subjekta grupe.

⁽⁹⁾ *Earnings Before Interest and taxes* (EBIT), odnosno dobit prije oporezivanja i kamata.

⁽¹⁰⁾ *Profit before tax*, odnosno dobit prije oporezivanja.

⁽¹¹⁾ Zakon od 24. prosinca 2002. o izmjeni sustava društava u pogledu poreza na dohodak i uspostavi sustava prethodnih poreznih mišljenja, službeni list *Moniteur Belge* br. 410, drugo izdanje, 31. prosinca 2002., str. 58817.

⁽¹²⁾ Vidjeti uvodne izjave 44. i 45.

u okviru predmetnog sustava koja je ispitala Komisija odnose se redom na promjene organizacijske strukture multinacionalne grupe. U tim okolnostima, ključnim elementima opisani u zahtjevima za prethodno porezno mišljenje naglašava se planirano premještanje djelatnosti u Belgiju, nova ulaganja koja će biti provedena i otvaranje radnih mjesta u zemlji.

- (22) Ukratko, belgijski subjekti grupe koji su dobili prethodno porezno mišljenje u okviru predmetnog sustava mogu na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. proaktivno uskladiti na nižu vrijednost svoju osnovicu poreza na dobit trgovačkih društava, tako što će odbiti navodne „viškove dobiti” od stvarno zabilježene dobiti. Belgijska tijela smatraju da te viškove dobiti ne treba pripisati belgijskom subjektu grupe te bi ih stoga trebalo isključiti iz svoje porezne osnovice u Belgiji kako je utvrđeno člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. Posljedično, belgijskom subjektu grupe koji ostvaruje izuzeće od oporezivanja viškova dobiti oporezuje se iznos koji odgovara razlici između dobiti koju je stvarno zabilježilo i „viškova dobiti”.

2.2. Primjenjivi zakonski i podzakonski okvir

2.2.1. Oporezivanje prihoda u okviru sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji

- (23) Pravila oporezivanja dohotka primjenjiva u Belgiji utvrđena su ZPD-om iz 1992. U članku 1. utvrđene su četiri kategorije poreza na dohodak koje obuhvaćaju porez na osobni dohodak (glava II.: članci 3. do 178.), rezidentna društva (glava III.: članci 179. do 219.), druge pravne osobe (glava IV.: članci 220. do 226.) i nerezidentne porezne obveznike: fizičke osobe, poduzeća i druge pravne osobe (glava V.: članci 227. do 248/3.).
- (24) U članku 183. ZPD-a iz 1992. utvrđeno je da su prihodi koji podliježu oporezivanju na temelju glave III. (rezidentna društva) istovrsni prihodima koji podliježu oporezivanju na temelju glave II. (pravne osobe) te da se porezna osnovica utvrđuje u skladu s pravilima koja se primjenjuju na dobiti. U članku 24. ZPD-a iz 1992. utvrđeno je da oporezivi prihodi industrijskih, trgovačkih i poljoprivrednih poduzeća obuhvaćaju sve prihode koji proizlaze od poduzetničkih djelatnosti, poput dobiti od „svih radnji koje obavljaju subjekti tih poduzeća ili putem njih” te „povećanja vrijednosti elemenata imovine [...] i smanjenja vrijednosti elemenata obveza [...] ako su ti dobiti ili gubitci ostvareni ili iskazani u računima ili godišnjim izvještajima”.
- (25) U članku 185. stavku 1. ZPD-a iz 1992. utvrđeno je da, u pogledu društava, ukupan iznos dobiti prije podjele podliježe oporezivanju. U vezi s člancima 1., 24. i 183. ZPD-a iz 1992. ta odredba znači da oporeziva dobit na temelju belgijskog poreznog prava mora obuhvatiti, barem kao polazni podatak i neovisno o eventualnim naknadnim usklađivanjima naviše ili naniže, ukupan iznos dobiti zabilježenih u računima poreznog obveznika.
- (26) Naime, osnovica belgijskog poreza na dohodak utvrđuje se na temelju dobiti koje su stvarno zabilježene u računima poreznog obveznika kao polazni podatak. Naknadno se može primijeniti određeni broj usklađivanja na višu vrijednost (poput porezno nepriznatih rashoda) ili na nižu vrijednost (poput djelomičnog izuzeća od oporezivanja određenih isplaćenih dividendi, odbitka prenesenih gubitaka i poreznih poticaja) kako bi se utvrdila porezna osnovica. Za svaku od tih radnji porezni obveznici moraju poreznoj upravi dostaviti podatke putem svojih poreznih prijava (obrazac 275.1) te moći dostaviti dokumente kojima se opravdavaju takva usklađivanja.
- (27) Kada je belgijskim poreznim pravom predviđeno trajno izuzeće od oporezivanja dijela stvarno zabilježene dobiti u računima poreznog obveznika poput rezerve, moguće je provesti usklađivanje pri prvom izračunu porezne osnovice „uvećanjem početnog stanja rezervi”.
- (28) Prema tome, iako porezna osnovica ne odgovara uvijek nužno neto dobiti stvarno zabilježenoj u godišnjim izvještajima poreznog obveznika, uzevši u obzir usklađivanja te osnovice u porezne svrhe, utvrđivanje osnovice

treba se u svakom slučaju temeljiti na brojkama koje su stvarno zabilježene u računima kao polazni podatak. Utvrđivanje porezne osnovice započinje, na primjer, izračunom neto povećanja ili smanjenja oporezivih rezervi (dobiti/gubitaka u poslovnoj godini, prenesene dobiti/gubitaka i drugih dobiti raspoređenih u rezervu) tijekom porezne godine. U slučajevima koji su opravdani primjenom odredaba belgijskog poreznog prava ili nakon poreznog nadzora, brojke zabilježene u računima poreznog obveznika ili brojke navedene u njegovoj poreznoj prijavi mogu biti predmet usklađivanja ili ispravaka.

2.2.2. Zakon od 21. lipnja 2004. o izmjeni ZPD-a iz 1992.

- (29) Zakonom od 21. lipnja 2004. ⁽¹³⁾ Belgija je uvela nove porezne odredbe o prekograničnim transakcijama povezanih subjekata unutar multinacionalne grupe. Članku 185. ZPD-a iz 1992. dodan je drugi stavak kako bi se u belgijsko porezno pravo prenijelo međunarodno prihvaćeno načelo „nepristrane transakcije” u svrhu utvrđivanja transfernih cijena ⁽¹⁴⁾. U članku 185. stavku 2. ZPD-a iz 1992. propisano je sljedeće:

„[...] u pogledu dvaju društava koja su dio multinacionalne grupe povezanih društava kada je riječ o njihovim uzajamnim prekograničnim odnosima:

- (a) kada su dva društva u svojim poslovnim ili financijskim odnosima povezana ugovorenim ili nametnutim uvjetima koji se razlikuju od uvjeta koje bi ugovorila neovisna društva, dobiti koje bi jedno od društava ostvarilo bez tih uvjeta, ali ih nije ostvarilo zbog tih uvjeta, mogu biti uključene u dobiti tog društva;
- (b) kada su u dobiti jednog društva navedene dobiti koje su navedene u dobiti drugog društva te su tako uključene dobiti koje bi to drugo društvo ostvarilo da su uvjeti ugovoreni između oba društva bili uvjeti koje bi ugovorila dva neovisna društva, tada se dobiti prvog društva usklađuju na primjeren način.

Podstavak 1. primjenjuje se prethodnim poreznim mišljenjem ne dovodeći u pitanje primjenu Konvenciju o ukidanju dvostrukog oporezivanja.”

- (30) Iako je članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992. drukčije sročeni, sličan je članku 9. predložka porezne konvencije OECD-a u pogledu dohotka i kapitala, koji predstavlja pravnu osnovu za usklađivanja transfernih cijena u većini bilateralnih ugovora sklopljenih između dvaju jurisdikcija kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje dohodaka koje ostvaruje rezident u jednoj od predmetnih jurisdikcija („ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja”).
- (31) U skladu s posljednjim podstavkom članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992., usklađivanje na višu vrijednost iz točke (a) i usklađivanje na nižu vrijednost iz točke (b) predmet su postupka obveznog prethodnog odobrenja iz kojeg proizlazi prethodno porezno mišljenje. Slučajevi u kojima usklađivanje proizlazi iz primjene Konvencije o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća („Arbitražna konvencija EU-a”) ⁽¹⁵⁾ ili ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja jedine su iznimke od tog pravila.
- (32) Zakonom od 21. lipnja 2004. jednako je tako izmijenjen članak 235. stavak 2. ZPD-a iz 1992. kako bi se pravila o utvrđivanju transfernih cijena iz članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. primjenjivala i na stalne belgijske poslovne jedinice nerezidentnih društava.

⁽¹³⁾ Zakon od 21. lipnja 2004. o izmjeni Zakona o porezu na dohodak iz 1992. i Zakona od 24. prosinca 2002. o izmjeni sustava društava u pogledu poreza na dohodak i uspostavi sustava prethodnih poreznih mišljenja, objavljen u službenom listu *Moniteur belge* od 9. srpnja 2004. http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. Zakon je stupio na snagu 19. srpnja 2004.

⁽¹⁴⁾ Vidjeti odjeljak 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ SL L 225, 20.8.1990., str. 10.

2.2.3. Obrazloženje Zakona od 21. lipnja 2004. i smjernice koje sadržava

2.2.3.1. Obrazloženje Zakona od 21. lipnja 2004.

- (33) U obrazloženju Zakona od 21. lipnja 2004. („obrazloženje”) navedene su smjernice o cilju i primjeni članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. ⁽¹⁶⁾. Na temelju obrazloženja, članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992. „temelji se na odredbi članka 9. predložka porezne konvencije OECD-a u pogledu dohotka i kapitala” ⁽¹⁷⁾. U obrazloženju je, među ostalim, navedeno da se „predloženom odredbom omogućuje usklađivanje belgijskog zakonodavstvu s međunarodno prihvaćenom normom” ⁽¹⁸⁾. Ističe se vrlo snažna povezanost između računovodstvenog i poreznog prava, zbog koje je potrebno da se odstupanje od računovodstvenog prava u porezne svrhe temelji na izričitoj pravnoj osnovi. Stoga se smatralo da je potrebna kodifikacija načela nepristrane transakcije belgijskim Zakonom o porezu na dohodak kako bi se omogućila usklađivanja transfernih cijena koja se zahtijevaju međunarodnim normama, ali kojima se odstupa od računovodstvenog prava.
- (34) U pogledu usklađivanja na nižu vrijednost iz članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., u obrazloženju je objašnjeno da je cilj te odredbe „izbjeci ili ukinuti (moguće) dvostruko oporezivanje”. Nadalje je navedeno da se to usklađivanje provodi samo ako je Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja ocijenila da je primarno usklađivanje opravdano u pogledu njegova načela i iznosa.
- (35) Obrazloženje sadržava i smjernice o tome što treba smatrati multinacionalnom grupom povezanih društava i zadaćom Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja. Osobito je obrazloženo da Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja treba pri određivanju porezne osnovice odlučiti o upotrijebljenoj metodologiji, preuzetim funkcijama i rizicima te o upotrijebljenoj imovini.

2.2.3.2. Upravna okružnica od 4. srpnja 2006.

- (36) Dana 4. srpnja 2006. objavljena je upravna okružnica sa smjernicama o primjeni članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. („okružnica”) u pogledu usklađivanja transfernih cijena na višu vrijednost i usklađivanja transfernih cijena na nižu vrijednost ⁽¹⁹⁾. Okružnicom su potvrđene definicije utvrđene u obrazloženju u pogledu subjekata koji su dio multinacionalne grupe i prekograničnih transakcija iz članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. U njoj su opisane i uloga, odgovornosti i nadležnosti Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja.
- (37) Okružnicom se upućuje na obveznu intervenciju Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja u pogledu usklađivanja na nižu vrijednost te na samostalnost koju ova Služba ima pri utvrđivanju uvjeta za svaki pojedini slučaj, a koja bi trebala pridonijeti većoj učinkovitosti i sigurnosti kada je riječ o poreznim obveznicima te poboljšati ulagačko ozračje u Belgiji.
- (38) U okružnici je potvrđeno da će u svrhu izračuna porezne osnovice biti provedeno primjereno usklađivanje dobiti na nižu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. u obliku „povećanja početnog stanja rezervi” u poreznoj prijavi poduzeća (obrazac 275.1) ⁽²⁰⁾. Kada je riječ o pojmu „primjereno” koji je upotrijebljen u članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992. u pogledu usklađivanja na nižu vrijednost, u okružnici je istaknuto da neće biti korelativnog usklađivanja na nižu vrijednost ⁽²¹⁾ ako je primarno usklađivanje na višu vrijednost koje je provelo drugo nadležno tijelo prekomjerno. U njoj je opisan i način na koji treba bilježiti usklađivanja transfernih cijena u poreznim računima predmetnog belgijskog društva. Naposljetku, okružnicom se podsjeća da se članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992. primjenjuje od 19. srpnja 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Zastupnički dom Belgije, 30. travnja 2004.: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

⁽¹⁷⁾ Ispitivanje svakog pojedinog članka, članak 2.: „Pojam načela nepristrane transakcije uveden je u porezno zakonodavstvo dodavanjem drugog stavka članku 185. ZPD-a iz 1992. Temelji se na odredbi članka 9. predložka porezne konvencije OECD-a u pogledu dohotka i kapitala.”

⁽¹⁸⁾ idem „Predloženom se odredbom omogućuje usklađivanje belgijskog zakonodavstva s međunarodno prihvaćenom normom.”

⁽¹⁹⁾ Okružnica br. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) od 4. srpnja 2007.

⁽²⁰⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 27.

⁽²¹⁾ U glosaru Smjernica OECD-a o transfernim cijenama korelativno usklađivanje definirano je kako slijedi: „Usklađivanje dospjelog poreza povezanog poduzeća koje ima poslovni nastan u drugoj državi, a koje je provela njezina porezna uprava radi uvažavanja primarnog usklađivanja koje je provela porezna uprava prve države radi dosljedne raspodjele dobiti među dvjema državama”.

2.2.3.3. Odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o izuzeću od oporezivanja viškova dobiti

- (39) U odgovoru na parlamentarno pitanje postavljeno 2005. ⁽²²⁾, tadašnji je ministar financija potvrdio da dobit koju je stvarno zabilježio belgijski subjekt grupe koja premašuje dobit nepristrane transakcije ne treba biti oporezovana u Belgiji te da nije na belgijskim poreznim tijelima da određuju koji su to drugi inozemni subjekti grupe koji svojoj poreznoj osnovici trebaju pridodati te viškove dobiti.
- (40) Parlamentarnim pitanjem iz 2007. o prethodnim poreznim mišljenjima i međunarodnoj poreznoj utaji ⁽²³⁾ upućuje se na povezanost između točaka (a) i (b) članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992., s jedne strane, te odgovarajućih stavaka 1. i 2. članka 9. predložka porezne konvencije OECD-a u pogledu dohotka i kapitala, s druge strane. Zastupnik koji je postavio pitanje napomenuo je da je većina ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila Belgija sadržavala samo jednu odredbu o usklađivanjima transfernih cijena na višu vrijednost. U ugovorima sa samo jednom odredbom o usklađivanjima transfernih cijena na nižu vrijednost, usklađivanje na nižu vrijednost koje su provela belgijska tijela uvijek predstavlja reakciju na usklađivanje na višu vrijednost koje je provela druga država ugovornica. Zastupnik je napomenuo i da su malobrojni porezni obveznici zatražili prethodno porezno mišljenje o usklađivanju transfernih cijena na višu vrijednost, iako se, s pravnog gledišta, obveza primjenjuje i na taj tip usklađenja. Naposljetku, zastupnik je pitao bi li Belgija izvršila jednostrano usklađivanje na nižu vrijednost pod uvjetom da predmetna inozemna država prilagodi svoje primarno usklađivanje ili da bude obaviještena o belgijskom usklađivanju na nižu vrijednost.
- (41) Tadašnji je ministar financija odgovorio da su do tada, naime, bili za primljeni jedino zahtjevi za usklađivanje na nižu vrijednost. Osim toga, ministar je tvrdio da Belgija nije bila dužna navesti državu kojoj je trebalo pripisati viškove dobiti te da je stoga bilo nemoguće utvrditi državu s kojom bi se trebale razmijeniti informacije o belgijskom usklađivanju na nižu vrijednost.
- (42) U siječnju 2015., nakon što su u tisku objavljena otkrića povezana s predmetom „LuxLeaks”, ministru financija ponovno je upućeno više parlamentarnih pitanja o razmjeni informacija između poreznih uprava ili o njihovom izostanku, o promidžbi sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti pod sloganom „Only in Belgium” i mogućnostima ponuđenima multinacionalnim grupama da smanje dospjeli iznos poreza na dobit trgovačkih društava zahvaljujući prethodnim poreznim mišljenjima ⁽²⁴⁾. Ministar financija naveo je da je u prethodnim poreznim mišljenjima o izuzeću od oporezivanja viška dobiti Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja samo primjenjivala načelo nepristrane transakcije te je potvrdio odgovor ministra financija iz 2007. o razmjeni informacija.

2.2.4. Zakon od 24. prosinca 2002. o uspostavi sustava prethodnih poreznih mišljenja

- (43) Na temelju Zakona od 24. prosinca 2002. ministar financija može odlučivati putem prethodnih poreznih mišljenja o bilo kojem zahtjevu za provedbu odredaba poreznog prava ⁽²⁵⁾.
- (44) U članku 20. tog Zakona definirano je prethodno porezno mišljenje te je utvrđeno načelo prema kojem takvo porezno mišljenje ne može dovesti do smanjenja iznosa poreza ili do izuzimanja poreznog obveznika od njegova plaćanja.

„Prethodno porezno mišljenje treba smatrati pravnim aktom kojim Savezna javna služba za financije (Service public fédéral Finances) određuje u skladu s važećim odredbama kako će se zakon primjenjivati na neki slučaj ili određenu transakciju koja još nije imala poreznih posljedica.

Prethodno porezno mišljenje ne može dovesti do izuzeća ili ublažavanja oporezivanja”.

- (45) U članku 22. Zakona utvrđene su okolnosti u kojima se prethodno porezno mišljenje ne može donijeti, na primjer, kada se zahtjev odnosi na jednake slučajeve ili transakcije koji su već imali poreznih posljedica. U članku 23. Zakona utvrđeno je načelo prema kojem prethodna porezna mišljenja ubuduće obvezuju poreznu upravu te okolnosti u kojima prethodno porezno mišljenje ne obvezuje poreznu upravu. To je slučaj kada se pokaže da prethodno porezno mišljenje nije u skladu s odredbama Ugovora, prava Unije ili međunarodnog prava.

⁽²²⁾ Zapisnik sa sastanka Povjerenstva za financije i proračun od 13. travnja 2005., CRABV 51 COM 559 – 19.

⁽²³⁾ Zapisnik sa sastanka Povjerenstva za financije i proračun od 11. travnja 2007., CRABV 51 COM 1271 – 06.

⁽²⁴⁾ Zapisnik sa sastanka Povjerenstva za financije i proračun od 6. siječnja 2015., CRABV 54 COM 043 – 02.

⁽²⁵⁾ Vidjeti bilješku 11.

- (46) Zakonom od 21. lipnja 2004. izmijenjen je Zakon od 24. prosinca 2002. o uspostavi sustava prethodnog poreznog mišljenja koji podrazumijeva osnivanje samostalnog tijela unutar belgijske uprave zaduženog za izdavanje tih prethodnih poreznih mišljenja ⁽²⁶⁾. Na temelju Zakona od 21. lipnja 2004. Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja osnovana je Kraljevskim dekretom od 23. kolovoza 2004. unutar Ministarstva financija te je nadležna za izdavanje prethodnih poreznih mišljenja („Savezna javna služba za financije”). Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja objavljuje godišnje izvješće o svojim aktivnostima.

2.3. Opis uputa OECD-a o transfernim cijenama

2.3.1. Predložak porezne konvencije OECD-a i Smjernice OECD-a o transfernim cijenama

- (47) Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj („OECD”) daje svojim državama članicama upute o oporezivanju. Upute OECD-a o transfernim cijenama navedene su u predlošku porezne konvencije OECD-a i u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave („Smjernice OECD-a o transfernim cijenama”) ⁽²⁷⁾, koji su neobvezujući pravni instrumenti.
- (48) Budući da su predložak porezne konvencije i Smjernice OECD-a o transfernim cijenama neobvezujući, njima se porezne uprave država članica OECD-a samo potiču da ih slijede. Općenito, ta se dva instrumenta ipak uzimaju kao referentna točka i imaju određeni utjecaj na porezne prakse država članica OECD-a (a i država nečlanica). Osim toga, u brojnim državama članicama OECD-a ti su instrumenti stekli pravnu snagu zakona ili služe kao referenca za tumačenje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i nacionalnog poreznog zakonodavstva ⁽²⁸⁾. Ako u ovoj Odluci Komisija navodi predložak porezne konvencije i Smjernice OECD-a o transfernim cijenama, to je zato što su ti instrumenti proizašli iz stručnih rasprava unutar OECD-a te su u njima navedene pojedinosti o tehnikama kojima je moguće odgovoriti na zajedničke izazove.
- (49) Iz predloška porezne konvencije OECD-a i njegovog komentara proizlaze smjernice o tumačenju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Iz Smjernica OECD-a o transfernim cijenama proizlaze smjernice poreznim upravama i multinacionalnim poduzećima o primjeni načela nepristrane transakcije u pogledu određivanja transfernih cijena ⁽²⁹⁾. Transferne cijene znače fakturirane cijene poslovnih transakcija između različitih subjekata iste grupe poduzeća. Zbog međusobne povezanosti članovi multinacionalne grupe mogu u svojim odnosima unutar grupe, koji utječu na transferne cijene (a posljedično i na oporezive prihode), utvrditi posebne uvjete koji se razlikuju od uvjeta koji bi se primjenjivali da su članovi grupe postupali kao neovisna poduzeća ⁽³⁰⁾. Tim se može omogućiti prijenos dobiti s jednog poreznog područja na drugo i potaknuti na pripisivanje što manje dobiti na područjima s većom poreznom stopom. Kako bi se ti slučajevi izbjegli, porezne uprave ne bi trebale odobravati transferne cijene među poduzećima iste grupe kojima se naknađuju transakcije kao da su te cijene utvrđene pregovorima među neovisnim poduzećima u usporedivim uvjetima nepristrane transakcije ⁽³¹⁾. To se naziva „načelom nepristrane transakcije”.
- (50) Primjena načela nepristrane transakcije temelji se, prema tome, na usporedbi kontroliranih uvjeta transakcija (unutar grupe) sa sličnim uvjetima transakcija među neovisnim poduzećima koje se provode u sličnim okolnostima, čime je osigurano da nikakva moguća razlika među uspoređenim slučajevima ne može znatno utjecati na analizirane uvjete (na primjer, cijenu ili maržu) ili da se mogu provesti pouzdani ispravci kako bi se otklonio utjecaj takvih razlika.

⁽²⁶⁾ Vidjeti bilješku 13.

⁽²⁷⁾ Smjernice OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave, OECD, srpanj 2010. Smjernice OECD-a o transfernim cijenama u izvornoj inačici od 27. lipnja 1995. donio je Odbor za porezna pitanja OECD-a. Smjernice iz 1995. znatno su ažurirane u srpnju 2010. Svako upućivanje u ovoj Odluci na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama smatra se upućivanjem na Smjernice iz 2010.

⁽²⁸⁾ U Belgiji je načelo nepristrane transakcije uspostavljeno Zakonom o porezu na dobit trgovačkih društava uvođenjem članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992.

⁽²⁹⁾ Potiču se porezne uprave država članica OECD-a da slijede Smjernice OECD-a. Općenito, te se Smjernice OECD-a o transfernim cijenama ipak uzimaju kao referentna točka te znatno utječu na porezne prakse država članica OECD-a (a i država nečlanica).

⁽³⁰⁾ Vidjeti točku 6. predgovora Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama.

⁽³¹⁾ Porezne uprave i zakonodavci svjesni su tog problema te je poreznim zakonodavstvom, općenito, omogućeno poreznim upravama da ispravljaju porezne prijave povezanih poduzeća koja netočno primjenjuju transferne cijene kako bi umanjile svoj oporezivi prihod zamjenskim cijenama koje odgovaraju pouzdanoj približnoj vrijednosti cijena koje su odobrila neovisna poduzeća pregovarajući u uvjetima nepristrane transakcije.

- (51) Predložak porezne konvencije kao i Smjernice OECD-a o transfernim cijenama temelje se na načelu koje su primijenile države članice OECD-a i, šire, prema kojem se različiti pravni subjekti cijele multinacionalne grupe smatraju različitim subjektima u pogledu poreza na dobit trgovačkih društava („metoda različitog subjekta“). Iz te metode različitog subjekta proizlazi da se svakom pojedinom subjektu multinacionalne grupe oporezuju njegovi prihodi⁽³²⁾. Metodu različitog subjekta odabrale su države članice OECD-a kao međunarodno načelo oporezivanja u svrhu točnog utvrđivanja porezne osnovice u svakoj državi i izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, tako što će se izbjeći sporovi među poreznim upravama te promicati međunarodna trgovina i ulaganja.
- (52) U točki 1.10. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama izričito se upućuje na ekonomiju razmjera i prednosti integracije (sinergije) kada je riječ o metodi različitog subjekta na kojoj se temelji načelo nepristrane transakcije:

„Neki smatraju da načelo nepristrane transakcije ima unutarnju pogrešku jer se metodom različitog subjekta na kojoj se temelji ne uzima uvijek u obzir ekonomija razmjera i interakcije među različitim djelatnostima koje proizlaze iz integriranja poduzeća. Ne postoje, međutim, opće prihvaćeni objektivni kriteriji za pripisivanje ekonomije razmjera ili koristi od integriranja različitim povezanim poduzećima.”

2.3.2. Načelo nepristrane transakcije

- (53) Priznatim se načelom nepristrane transakcije iz članka 9. predložka porezne konvencije OECD-a, na kojem se temelje ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, obvezuju države članice OECD-a, među kojima je Belgija, a osim toga i države nečlanice. Fleksibilnost koja je predviđena sporazumom o transfernim cijenama može dovesti do premještanja porezne osnovice s jednog područja na drugo, a načelo nepristrane transakcije koje je priznato ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u službi je cilja kojim se vode ti ugovori, odnosno izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i sprječavanja porezne utaje.
- (54) U članku 9. predložka porezne konvencije OECD-a naveden je način postupanja pri usklađivanju porezne osnovice u pogledu transfernih cijena te se utvrđuje kada se takva usklađivanja trebaju provesti.

— U članka 9. stavku 1. utvrđuje se da država ugovornica može utvrditi poreznu osnovicu poreznog obveznika rezidenta na njezinu području ako smatra da su transferne cijene koje primjenjuje dovele do preniske porezne osnovice te dopušta toj državi da ga posljedično oporezuje. Ovo se naziva „primarnim usklađivanjem”, kojim porezna uprava revidira navise oporezive dobiti koje je prijavio porezni obveznik⁽³³⁾.

— Člankom 9. stavkom 2. određeno je da je potrebno izbjeći da dobiti koje je tako oporezovala država ugovornica provodeći primarno usklađivanje u skladu s člankom 9. stavkom 1. budu oporezovane i na razini povezanog poduzeća u drugoj državi ugovornici⁽³⁴⁾. U tu se svrhu tu drugu državu ugovornicu obvezuje da smanji poreznu osnovicu tog povezanog poduzeća za iznos usklađene dobiti koju je nakon primarnog usklađivanja oporezovala prva država ugovornica ili da predvidi povrat već naplaćenih poreza. Takvo usklađivanje koje je izvršila druga država ugovornica, međutim, nije automatsko. Ako smatra da primarno usklađivanje nije bilo opravdano, zbog načela ili iznosa, može se suzdržati od provođenja takvog usklađivanja, a načelno će tako i postupiti⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Vidjeti točku 1.15. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.

⁽³³⁾ Članak 9. stavak 1. glasi kako slijedi: „Kada [...] su dva [povezana] poduzeća u svojim poslovnim ili financijskim odnosima povezana ugovorenim ili nametnutim uvjetima koji se razlikuju od uvjeta koje bi ugovorila neovisna poduzeća, dobiti koje bi jedno od poduzeća ostvarilo bez tih uvjeta, ali ih, zapravo, nije ostvarilo zbog tih uvjeta, mogu biti uključene u dobiti tog poduzeća i posljedično oporezovane”.

⁽³⁴⁾ Članak 9. stavak 2. glasi kako slijedi: „Kada država ugovornica uključuje u dobiti poduzeća iz te države, i posljedično ih oporezuje, dobiti koje su poduzeću iz druge države ugovornice oporezovane u toj drugoj državi, i kada su tako uključene one dobiti koje bi poduzeće prve države ostvarilo da su uvjeti ugovoreni između oba poduzeća bili uvjeti koje bi ugovorila dva neovisna poduzeća, druga država provodi primjereno usklađivanje iznosa poreza koji je naplaćen na te dobiti. Pri određivanju tog usklađivanja, uzimaju se u obzir druge odredbe ove Konvencije, te se, prema potrebi, savjetuju nadležna tijela država ugovornica.”

⁽³⁵⁾ U slučaju neslaganja među predmetnim stranama u pogledu iznosa i naravi primjerenog usklađivanja, potrebno je pokrenuti postupak međusobnog dogovora iz članka 25. predložka porezne konvencije OECD-a, čak i ako ne postoji odredba poput one iz članka 9. stavka 2. Predmetna nadležna tijela obvezna su jedino učiniti sve što je u njihovoj moći, ali ne i postići rezultat, tako da problem dvostrukog oporezivanja ne mora biti riješen ako države ugovornice u poreznoj konvenciji nisu ugovorile odredbu o arbitraži.

Usklađivanje na nižu vrijednost koje je provela druga država ugovornica na temelju članka 9. stavka 2. naziva se „korelativnim usklađivanjem” te se njime, ako je odobreno, učinkovito sprječava dvostruko oporezivanje dobiti.

- (55) Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama predviđeno je pet metoda za utvrđivanje približne vrijednosti cijena nepristrane transakcije i raspodjele dobiti među poduzećima iste grupe: i. metoda usporedive cijene na slobodnom tržištu; ii. metoda uvećanog troška; iii. metoda prodajne cijene; iv. metoda transakcijske neto marže (MTMN) i v. transakcijska metoda podjele dobiti. Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama određuje se razlika između tradicionalnih metoda utemeljenih na transakcijama (prve tri metode) i transakcijskih metoda utemeljenih na dobiti (posljednje dvije metode). Multinacionalna su poduzeća i dalje slobodna primjenjivati metode utvrđivanja transfernih cijena opisane u tim načelima pod uvjetom da se tim metodama dobiju transferne cijene prema načelu nepristrane transakcije ⁽³⁶⁾.
- (56) MTMN jedna je od „neizravnih metoda” za utvrđivanje približne vrijednosti cijena nepristrane transakcije i raspodjele dobiti među poduzećima iste grupe. Tom se metodom utvrđuje približna vrijednost dobiti prema načelu nepristrane transakcije za niz kontroliranih transakcija ili cjelinu neke aktivnosti, a ne za određenu transakciju.
- (57) Ako se primjenjuje MTMN, potrebno je odabrati stranu u kontroliranoj transakciji ili u nizu kontroliranih transakcija za koje je odabran i testiran pokazatelj neto dobiti ⁽³⁷⁾. Ovaj odabir treba biti u skladu s provedenom funkcionalnom analizom. Općenito, strana testirana u okviru studije koja se temelji na metodi MTMN jest strana na koju se metoda može primijeniti na najpouzdaniji način i za koju se mogu pronaći najpouzdaniji elementi usporedbe. U praksi će to od predmetnih dviju strana biti ona koja je, na temelju funkcionalne analize, manje složena, dok će rezidualna dobit ostvarena kontroliranom transakcijom ili nizom kontroliranih transakcija biti pripisana složenijoj strani ⁽³⁸⁾.
- (58) Metoda MTMN posljedično se često primjenjuje na slučajeve u kojima jedna od strana kontrolirane transakcije ili niza kontroliranih transakcija pruža sve složene i/ili jedinstvene doprinose povezane s transakcijom ili transakcijama, dok druga strana osigurava ustaljenije i/ili automatske funkcije i ne daje nikakav jedinstveni doprinos, kao što je slučaj, na primjer, distributera s ograničenim rizikom. Suprotno, mali su izgledi da metoda MTMN bude pouzdana ako svaka strana donosi vrijedne jedinstvene doprinose. U takvom slučaju, transakcijska metoda raspodjele dobiti smatra se najprimjerenijom metodom utvrđivanja transfernih cijena ⁽³⁹⁾.

2.4. Korisnici osporavanog sustava

- (59) Sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti primjenjuje se od 2004. te je postupno postao još važniji. Prema informacijama koje je dostavila Belgija, broj poduzeća koja su bila korisnici osporavanog sustava od njegova uvođenja iznosi 55, u odnosu na ukupno 66 prethodnih poreznih mišljenja ⁽⁴⁰⁾. Belgijska su tijela navela da od uvođenja osporavanog sustava nikada nisu odbacila zahtjev za prethodnim poreznim mišljenjem na temelju kojega je moguće dobiti izuzeće od oporezivanja viška dobiti ⁽⁴¹⁾. Broj odobrenih prethodnih poreznih mišljenja godišnje, od uvođenja osporavanog sustava 2004., naveden je u tablici.

Broj prethodnih poreznih mišljenja na temelju kojih se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti od 2004.

Godina	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Broj predmeta	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Izvor: belgijsko Ministarstvo financija, 31. svibnja 2014.

⁽³⁶⁾ U skladu s točkom 2.9. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama: „Međutim, te druge metode ne mogu zamijeniti metode koje priznaje OECD ako su potonje primjenjive okolnostima slučaja.”

⁽³⁷⁾ Pokazatelj neto dobiti definiran je u glosaru Smjernica OECD-a o transfernim cijenama kao „odnos neto dobiti i primjerene osnovice” (npr. troškova, prometa, imovine). Pokazatelji neto dobiti često se nazivaju i pokazateljima razine dobiti.

⁽³⁸⁾ Vidjeti točku 3.18. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.

⁽³⁹⁾ Vidjeti točku 2.59. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.

⁽⁴⁰⁾ Informacije ažurirane 31. svibnja 2015.

⁽⁴¹⁾ Vidjeti odgovor od 18. ožujka 2014. na pitanje 1. drugog zahtjeva za informacije Komisije: „Navodimo da nije doneseno nijedno negativno mišljenje.”

- (60) Belgija je dostavila ključne financijske podatke za svih 66 prethodnih poreznih mišljenja s pomoću kojih je odobreno izuzeće od oporezivanja viška dobiti (za više detalja, vidjeti Prilog).
- (61) Slučajevi u kojima je odobreno izuzeće od oporezivanja viška dobiti moguće je ilustrirati primjerima iznesenima u uvodnim izjavama 62. do 64.
- (62) Prvi primjer: u svojem zahtjevu za prethodno porezno mišljenje poduzeće A iznosi namjeru da poveća kapacitete proizvodnje određenog proizvoda u svojoj belgijskoj tvornici i istodobno premjesti koordinacijsku funkciju (funkcija „središnjeg poduzetnika“) iz inozemnog društva kćeri u Belgiju. U zahtjevu je navedeno i da će poduzeće A u Belgiju premjestiti više radnih mjesta u ekvivalentu punog radnog vremena („ETP“). Iz prethodnog poreznog mišljenja proizlazi da nema poteškoća s dvostrukim oporezivanjem. U mišljenju je navedeno da činjenica da su računovodstvene dobiti u Belgiji veće nego dobiti nekog neovisnog društva povezana je osobito sa znanjem i iskustvom, prednostima u pogledu nabave, popisom kupaca itd. koje je grupa imala prije nego što je funkcija središnjeg poduzetnika prenesena u Belgiju. Međutim, u prethodnom poreznom mišljenju navedeno je da je grupa tu „nematerijalnu imovinu“ besplatno stavila na raspolaganje belgijskom subjektu grupe, što podrazumijeva da drugdje u grupi nema nikakvog drugog oporezivog prihoda te, stoga, ni rizika od dvostrukog oporezivanja. Zapravo, u prethodnom poreznom mišljenju (točka 48.) podsjeća se da „nije na belgijskim poreznim tijelima da određuju konto ‚dobiti‘ inozemnih poduzeća u kojima trebaju biti navedeni viškovi dobiti“.
- (63) Drugi primjer: u svojem zahtjevu za prethodno porezno mišljenje poduzeće B iznosi svoju namjeru ulaganja u širenje u Belgiji. Tvrdi da je za njega novo ulaganje povoljnije ako je subjekt grupe nego neovisno društvo. Sinergija na koju se upućuje u prethodnom poreznom mišljenju odnosi se na prednosti koje to poduzeće ostvaruje u Belgiji u obliku nižih troškova ulaganja povezanih s činjenicom da već ima pogon u Belgiji, nižih operativnih troškova povezanih s činjenicom da se opći troškovi tvornice mogu podijeliti na širi proizvodni pogon te pristupom jeftinoj energiji.
- (64) Treći primjer: u svojem zahtjevu za prethodno porezno mišljenje poduzeće C objašnjava svoju namjeru da svoje belgijsko društvo kći učini svojim središnjim poduzetnikom nakon restrukturiranja svojih djelatnosti u Europi. Poduzeće C će u Belgiji povećati broj svojih zaposlenika u ekvivalentu punog radnog vremena. Belgija i u ovom slučaju pristaje na primjenu metode MTMN tako što će kao pokazatelj razine dobiti pri izračunu porezne osnovice središnjeg poduzetnika uzeti u obzir dobiti prije oporezivanja koje su ostvarila neovisna poduzeća u okviru usporedivih transakcija na slobodnom tržištu. Poduzeće C će na temelju toga dobiti usklađivanje na nižu vrijednost od oko 60 % svoje neto dobiti prije oporezivanja.
- (65) Nakon ispitivanja uzorka od 22 prethodna porezna mišljenja Komisija smatra da su ova tri primjera reprezentativna za cjelokupni predmetni sustav. Iako se činjenice, predmetni iznosi i transakcije razlikuju od slučaja do slučaja, svaki od tih primjera odnosi se na multinacionalne grupe koje su povećale svoje djelatnosti u Belgiji te zatražile i postigle da njihove stvarno zabilježene dobiti u Belgiji, koje su se navodno pripisive sinergiji, ekonomiji razmjera ili drugim čimbenicima povezanim s njihovom pripadnošću nekoj grupi, budu odbijene od osnovice poreza na dobit trgovačkih društava. Na temelju tog uzorka Komisija je zamijetila da izuzeća od oporezivanja viška dobiti nisu odobrena malim poduzećima, a belgijska tijela nisu mogla potkrijepiti svoj navod prema kojem je izuzeće od oporezivanja viška dobiti moglo biti odobreno i subjektima koji su dio manje grupe ili na temelju razloga koji se ne odnose na sinergiju ili ekonomiju razmjera.
- (66) Nakon što su pozvana da potkrijepje dostupnost izuzeća od oporezivanja viška dobiti za mala i srednja poduzeća (dalje u tekstu: „MSP“), belgijska su tijela navela tri primjera među najmanjim korisnicima:
- poduzeće D koje ostvaruje ukupan iznos bilance od [100–120] (*) milijuna EUR i promet od [60–80] milijuna EUR te zapošljava [200–250] radnika u ekvivalentu punog radnog vremena,
 - poduzeće E koje ostvaruje ukupan iznos bilance od [70–90] milijuna EUR i zapošljava [250–300] radnika u ekvivalentu punog radnog vremena,
 - poduzeće F koje ostvaruje ukupan iznos bilance od [50–70] milijuna EUR i promet od [70–90] milijuna EUR te zapošljava [350–400] radnika u ekvivalentu punog radnog vremena.

(*) Obuhvaćeno obvezom čuvanja profesionalne tajne.

- (67) Nakon što su pozvana da potkrijepe dostupnost izuzeća od oporezivanja viška dobiti na temelju razloga koji se ne odnose na navodno postojanje sinergije ili ekonomije razmjera, belgijska su tijela navela tri primjera. U tim je prethodnim poreznim mišljenjima o transfernim cijenama Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, na zahtjev belgijskih poduzeća grupa, odobrila korelativno usklađivanje na nižu vrijednost na razini tih poduzeća, na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Međutim, u ta tri slučaja usklađivanje na nižu vrijednost odobreno belgijskim subjektima uslijedilo je nakon primarnog usklađivanja na višu vrijednost dobiti povezanih poduzeća grupe u Njemačkoj, Ujedinjenoj Kraljevini i Danskoj putem transfernih cijena, koje su provela njemačka, britanska odnosno danska porezna uprava.
- (68) Ova se Odluka ne odnosi ni na takva autentična korelativna usklađivanja transfernih cijena ni na druga slična usklađivanja. Odnosi se samo na prethodna porezna mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti, a koje predstavlja jednostrano i proaktivno smanjenje belgijske porezne osnovice koje ne odgovara primarnom pozitivnom usklađivanju transfernih cijena koje je provela druga porezna jurisdikcija i bez ikakve druge naznake da su smanjeni iznosi bili uključeni u inozemnu poreznu osnovicu. Za potrebe primjene izuzeća od oporezivanja viška dobiti nije nužno da su dobiti izuzete od oporezivanja bile oporezovane ili čak uključene u poreznu osnovicu drugog inozemnog poduzeća grupe. Na temelju te karakteristike razlikuju se prethodna porezna mišljenja o izuzeću od oporezivanja viška dobiti od drugih prethodnih poreznih mišljenja o transfernim cijenama koje je odobrila Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., kojima se dopušta i smanjenje stvarno zabilježene dobiti u porezne svrhe, ali u slučajevima u kojima je smanjenje posljedica stvarnog oporezivanja ili primarnog usklađivanja transfernih cijena na višu vrijednost koje je provela inozemna porezna uprava.

3. RAZLOZI ZA POKRETANJE POSTUPKA

- (69) Komisija je odlučila pokrenuti formalni istražni postupak jer je najprije procijenila da sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti predstavlja program državnih potpora zabranjen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a jer nije spojiv s unutarnjim tržištem.
- (70) Kao prvo, prema prethodnom mišljenju Komisije, sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti predstavlja program državnih potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 ⁽⁴²⁾, kojim je određenim belgijskim društvima koja pripadaju multinacionalnim grupama omogućeno da dobiju, bez daljnjih provedbenih mjera, znatno smanjenje iznosa poreza na dobit trgovačkih društava koji moraju platiti u Belgiji. Komisija je došla do tog zaključka neovisno o činjenici da se izuzeće odobrava na temelju prethodnih poreznih mišljenja.
- (71) Kao drugo, Komisija je najprije procijenila da se osporavanim sustavom odobrava selektivna prednost njegovim korisnicima. Smatrala je da sustav predstavlja odstupanje od referentnog sustava jer se izuzeće od oporezivanja dohotka društava odobrava za jedan dio ostvarene dobiti iako je u biti ostvaruje i u svoje račune unosi belgijski subjekt grupe. Komisija je izrazila sumnju i u činjenicu da bi tzv. višak dobiti koji je izuzet od oporezivanja u okviru sustava bio u skladu s načelom nepristrane transakcije jer je mogućnost odvojenog utvrđivanja takvog sastavnog dijela dobiti vrlo sporna i jer je stvarna dobit koju društvo ostvaruje zbog pripadnosti multinacionalnoj grupi u svakom slučaju znatno precijenjena.
- (72) Prije svega, Komisija je zaključila i da je prednost dodijeljena osporavanim sustavom selektivna jer je ostvaruju samo belgijski subjekti koji su dio multinacionalne grupe. Naime, belgijski subjekti koji svoje djelatnosti obavljaju isključivo u Belgiji nisu mogli prijaviti takvu dobit. Korisnici sustava su, osim toga, uglavnom premjestili znatan dio svojih djelatnosti u Belgiju ili su u toj zemlji proveli znatna ulaganja.
- (73) Komisija je najprije procijenila i da se izuzeće od oporezivanja viška dobiti ne može opravdati potrebom za izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja jer nijedna druga država ne namjerava oporezivati istu dobit.

⁽⁴²⁾ S učinkom od 14. listopada 2015., Uredbom Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (kodificirani tekst), objavljenom u SL L 248, 24.9.2015., str. 9., stavljena je izvan snage i zamijenjena Uredba Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u (SL L 83, 27.3.1999., str. 1.). Upućivanja na Uredbu (EZ) br. 659/1999 proširuju se na Uredbu (EU) 2015/1589 te ih je potrebno razmatrati zajedno s korelacijskom tablicom iz Priloga II. potonjoj Uredbi.

- (74) Budući da su ispunjeni svi drugi uvjeti predviđeni člankom 107. stavkom 1. UFEU-a i da nijedan drugi očiti razlog ne omogućuje utvrđivanje spojivosti sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti s unutarnjim tržištem, Komisija je došla do prethodnog zaključka da taj sustav predstavlja program državnih potpora koji nije spojiv s unutarnjim tržištem. Stoga je u pogledu predmetnog sustava odlučila pokrenuti postupak iz članka 108. stavka 2. UFEU-a.

4. PRIMJEDBE BELGIJE

- (75) Belgija je iznijela primjedbe o okviru koji je u odluci o pokretanju postupka primijenjen pri ocjenjivanju mjere, navela je nepoštivanje načela jednakog postupanja te je tvrdila da odluka o pokretanju postupka sadržava nekoliko pogrešaka u tumačenju.

4.1. Primjedbe Belgije o okviru primijenjenog pri ocjenjivanju mjere i načelu jednakog postupanja

- (76) Belgija osporava da spoj članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992., okružnice od 4. srpnja 2006., godišnjih izvješća Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja i analize prethodnih poreznih mišljenja predstavlja program potpora koji odgovara kriterijima iz članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589. Smatra da se u nedostatku temeljitog ispitivanja svih prethodnih poreznih mišljenja kojima su odobrena izuzeća od oporezivanja viška dobiti, analiza mjere kao sustava treba odnositi isključivo na zakonske odredbe. Smatra da su primjeri navedeni u odluci o pokretanju postupka odabrani selektivno i da se njima omogućuje donošenje samo površnih zaključaka.
- (77) Tvrdi i da je ona jedina država članica za koju je Komisija pokrenula formalni istražni postupak u pogledu sustava prethodnih poreznih mišljenja, umjesto u pogledu individualne mjere, dok se većina država članica služi prethodnim poreznim mišljenjima. Belgija procjenjuje da je taj način suprotan načelu jednakog postupanja.

4.2. Primjedbe Belgije o postojanju pogrešaka u tumačenju u odluci o pokretanju postupka

4.2.1. Uloga računovodstvene dobiti i referentnog sustava

- (78) Belgija tvrdi da Komisija pri utvrđivanju referentnog sustava prevelik značaj pridaje računovodstvenoj dobiti belgijskih poduzeća. Belgijskim zakonodavstvom koje se odnosi na porez na dobit trgovačkih društva odobravaju se ili propisuju brojna usklađivanja, na višu ili nižu vrijednost, za prijelaz s računovodstvene na oporezivu dobit. Prema mišljenju Belgije, ta usklađivanja, a posebno ona iz članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., predstavljaju svojstveni element referentnog sustava te se primjenjuju na sve porezne obveznike koji ispunjavaju uvjete za ostvarivanje predmetnih usklađivanja.
- (79) Belgija tvrdi i da je cilj članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. izbjeći dvostruko oporezivanje. Budući da ni nacionalne grupe ni samostalni subjekti nemaju probleme dvostrukog ekonomskog oporezivanja, oni se s obzirom na cilj koji se želi postići predmetnom mjerom nalaze u drukčijoj činjeničnoj i pravnoj situaciji od one multinacionalnih poduzeća. Stoga članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. ne predstavlja odstupanje od zajedničkog poreznog sustava.

4.2.2. Belgija primjenom načela nepristrane transakcije na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. ne dodjeljuje nikakvu prednost

- (80) Belgija tvrdi da se samo dobit nepristrane transakcije može oporezivati na temelju njezinoga sustava poreza na dobit trgovačkih društava. Osim toga, budući da je Komisija prethodno prihvatila načelo nepristrane transakcije kao načelo kojim se za potrebe ocjenjivanja državnih potpora može utvrditi postojanje prednosti, prethodnim se poreznim mišljenjem može dodijeliti prednost poreznom obvezniku samo ako je u suprotnosti s načelom nepristrane transakcije.
- (81) Belgija podsjeća da određivanje transfernih cijena služi samo za utvrđivanje primjerene cijene dobara i usluga kojima trguju povezana društva, ali i za raspodjelu viška dobiti među različitim poduzećima u grupi. Belgija tvrdi

da čak i ako su sve transakcije među poduzećima točno fakturirane, to nužno ne znači da je ukupna dobit u skladu s načelom nepristrane transakcije⁽⁴³⁾. Dodaje da i sam mehanizam usklađivanja transfernih cijena dokazuje da se u porezne svrhe nije moguće osloniti na cijene navedene u poslovnim računima. Prema tome, činjenica da je poslovna dobit viša od prihvaćene dobiti nepristrane transakcije nije relevantna.

- (82) Belgija tvrdi da SE višak dobiti ne može pripisati belgijskim subjektima prema metodi različitog subjekta, na kojoj se upravo i temelji načelo nepristrane transakcije. Isključivanje te dobiti iz porezne osnovice belgijskih subjekata stoga ne dovodi do dodjeljivanja prednosti tim subjektima. Prema mišljenju Belgije, ne postoji nikakav međunarodni konsenzus o tome kako se dobit ostvarena zahvaljujući sinergiji u grupi i/ili ekonomiji razmjera treba raspodijeliti među različitim subjektima grupe. Čak i ako se višak dobiti ne bi ni na koji način ne bi oporezovao jer ih ne oporezuje ni jedna druga porezna jurisdikcija, dok je u Belgiji izuzet od oporezivanja, potonja nije dužna osigurati da sva dobit bude oporezovana.
- (83) Belgija je u dva navrata dostavila opis postupka, koji je ukratko naveden u uvodnoj izjavi 15. i koji se upotrebljava pri utvrđivanju umanjene dobiti na temelju izuzeća od oporezivanja viška dobiti.
- (84) Smatra da je podrijetlo viška dobiti nevažno za utvrđivanje dodjeljuje li ona prednost jer u cijelosti oporezuje dobit nepristrane transakcije predmetnih poduzeća. Belgija tvrdi da je višak dobiti uglavnom rezultat sinergije ili ekonomije razmjera te upućuje na točku 1.10. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama kako bi opravdala nepripisivanje te dobiti Belgiji⁽⁴⁴⁾. Procjenjuje da ako višak dobiti nije pripisan nijednom drugom poreznom području te da ako stoga nije ni na koji način oporezovan, riječ je o kršenju načela nepristrane transakcije.
- (85) Belgija osporava postojanje nedosljednosti u odabiru najprimjerenije metode transfernih cijena ili u odabiru ispitivane strane. Osim toga, prema mišljenju Belgije, moguće utvrđene nedosljednosti ne mogu se generalizirati za potrebe ocjenjivanja sustava, a da se ne provede detaljnija analiza svakog pojedinog slučaja svih prethodnih poreznih mišljenja.
- (86) Belgija tvrdi da oporezivanje ili neoporezivanje viška dobiti u inozemstvu nije dio njezine odgovornosti. Objavljena su određena prethodna porezna mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti i određena poduzeća dokazuju transparentnost svojih godišnjih izvješća. Nije moguća razmjena informacija jer Belgija ne može odlučivati o podjeli dobiti i o mjestu njezina oporezivanja. Ako se stvarno dokaže da ta dobit nije ni na koji način oporezovana, to je zbog razlike između belgijskog i inozemnog zakonodavstva i/ili kršenja načela nepristrane transakcije.

4.2.3. Primjena članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. nije selektivna

- (87) Pozivajući se na sudsku praksu Općeg suda⁽⁴⁵⁾, Belgija tvrdi da poduzeća na koja se primjenjuje članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. nemaju zajednička obilježja koja bi omogućila njihovo razlikovanje od drugih poduzeća, osim činjenice da ispunjavaju uvjete za primjenu te odredbe. Prema mišljenju Belgije, činjenica da je ta odredba ograničena na multinacionalna društva nije dovoljna da bi se utvrdila njezina selektivnost jer poduzeća te vrste, za razliku od primjerice *offshore* društava, ne dijele zajednička obilježja u smislu gospodarskog sektora, djelatnosti, veličine bilance, broja zaposlenika ili države poslovnog nastana.
- (88) Belgija osporava i argument prema kojem bi premještanje znatnih djelatnosti, provedba ulaganja ili otvaranje radnih mjesta u Belgiji predstavljalo implicitni ili eksplicitni uvjet za primjenu prethodnih poreznih mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti. Prema mišljenju Belgije, zakonodavstvom se ne nameće nikakav uvjet te vrste, a Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja nema ovlast za utvrđivanje takvih uvjeta. Jedina zakonska obveza nametnuta podnositelju zahtjeva odnosi se na dostavljanje opisa djelatnosti te potpunog opisa određene situacije ili transakcije kao što je predviđeno člankom 21. Zakona od 24. prosinca 2002. kojim se u belgijsko porezno pravo uvodi sustav prethodnih poreznih mišljenja.

⁽⁴³⁾ Belgija u tom pogledu upućuje na primjere neplaćenih usluga unutar grupe iz točke 7.12. i 7.13. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.

⁽⁴⁴⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 52.

⁽⁴⁵⁾ Predmet T-399/11, Banco Santander SA i Santusa Holding/Komisija, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Obrazloženje

- (89) Belgija smatra da je izuzeće od oporezivanja viška dobiti opravdano kao potrebno i proporcionalno sredstvo za izbjegavanje mogućeg dvostrukog oporezivanja. Belgija naglašava da cilj tog izuzeća nije smanjiti dvostruko oporezivanje niti riješiti taj problem.

4.2.5. Povrat

- (90) Belgija smatra da bi povrat potpora u svakom slučaju bio isključen na temelju načela pravne sigurnosti i legitimnih očekivanja⁽⁴⁶⁾ jer su je prethodne odluke Komisije o transfernim cijenama i državnim potporama navele na razmišljanje da nije moguće zaključiti da postoji državna potpora ako država članica poštuje načelo nepristrane transakcije⁽⁴⁷⁾, s obzirom na to da na razini Unije ne postoji usklađeno zakonodavstvo u tom području. Osim toga, Belgija upućuje na zaključke Vijeća ministara u pogledu kodeksa postupanja koji se odnosi na oporezivanje poduzeća⁽⁴⁸⁾, upućujući na drugi sustav koji se navodno temelji na načelima koja su jednaka načelima sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti,⁽⁴⁹⁾ te se poziva na činjenicu da je Komisija potonju problematiku razmotrila s obzirom na pravila o državnim potporama tek deset godina nakon isteka niza sporazuma o neslužbenom kapitalu. Naposljetku, povrat potpora bio bi izuzetno složen te bi doveo do dvostrukog oporezivanja i do nejednakog postupanja između Belgije i drugih država članica koje jednako tako primjenjuju praksu prethodnih poreznih mišljenja u području poreza.

5. PRIMJEDBE ZAINTERESIRANIH STRANA

- (91) AGC Glass Europe SA/NV je primjedbe iznio 1. srpnja 2015., a [...] 3. srpnja 2015. Dva su se poduzeća dobila prethodna porezna mišljenja na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992.
- (92) U svojim primjedbama AGC Glass Europe SA/NV ističe da nikad nije primijenio niti proveo prethodno porezno mišljenje koje je dobio na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992.
- (93) [...] tvrdi da je pogrešno što je u odluci o pokretanju postupka naveden među korisnicima predmetne mjere. Dodaje da je dobio prethodni sporazum o cijenama koji može dovesti do usklađivanja transfernih cijena na višu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (a) ZPD-a iz 1992. ili do usklađivanja na nižu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992.⁽⁵⁰⁾ Uzimajući u obzir te elemente, smatra da se nije služila sustavom te traži da ga se isključi iz konačne odluke i svakog povrata do kojeg bi moglo doći.

6. OCJENJIVANJE MJERE

6.1. Postojanje programa

- (94) Komisija smatra da predmetna mjera predstavlja program potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589. Na temelju tog članka, program potpora podrazumijeva „svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu dodjeljivati poduzetnicima određenima u okviru tog akta u općem i apstraktnom smislu”.
- (95) Sudska praksa Unije ni na koji način ne ukazuje na to kako je tu definiciju potrebno tumačiti. Komisija ipak primjećuje da se sudskom praksom Unije u prošlosti prihvaćala njezina praksa kvalificiranja programa potpora, u smislu te odredbe, kao poreznih mjera koje su po brojnim obilježjima bile nalik predmetnom programu⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točke 69. i 147.

⁽⁴⁷⁾ Ibid.

⁽⁴⁸⁾ Vidjeti zaključke Predsjedništva prilikom Vijeća Ecofin od 19. ožujka 2003. koji upućuju na izvješće grupe „Kodeks postupanja” s oznakom 7018/1/03 FISC 31 REV 1 i koji su dostupni na sljedećem web-mjestu: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>.

⁽⁴⁹⁾ Sustav tzv. *sporazuma o neslužbenom kapitalu*, koji je u dokumentima kodeksa postupanja utvrđen kao sustav E002.

⁽⁵⁰⁾ [...] priložio je svojim primjedbama predmetno prethodno porezno mišljenje, kao i studiju o transfernim cijenama na kojoj se temelji.

⁽⁵¹⁾ Vidjeti, posebno, spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416 i predmet C-519/07 P, Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Po definiciji, program potpora odgovara na tri sljedeća kriterija: i. riječ je o odredbi na temelju koje se potpore mogu dodjeljivati; ii. program ne iziskuje daljnje provedbene mjere; i iii. programom se utvrđuju potencijalni korisnici potpora u općenitom i apstraktnom smislu.
- (97) U pogledu prvog od tih kriterija, izuzeće od oporezivanja viška dobiti odobrava se na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Tom odredbom, koja je u belgijski Zakon o porezu na dohodak uvedena Zakonom od 21. lipnja 2004., odobravaju se usklađivanja na nižu vrijednost transfernih cijena uključenih u poreznu osnovicu poreznih obveznika ako su ispunjeni određeni uvjeti. U različitim prethodnim poreznima mišljenjima kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti ta je odredba navedena kao zakonska osnova za to izuzeće, a Belgija je spominje u različitim dokumentima u kojima je opisano izuzeće ⁽⁵²⁾.
- (98) Primjena članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. objašnjena je u obrazloženju Zakona od 21. lipnja 2004., u okružnici od 4. srpnja 2006. i u odgovorima ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni te odredbe. U tim je odgovorima potvrđeno da primjena izuzeća od oporezivanja viška dobiti nadilazi okvire predviđene prethodno navedenom odredbom te da je proširena na dobit koja nije uključena i u dobit povezanog poduzeća koje je dio iste grupe na drugom poreznom području. Činjenica da ne postoji nikakva obveza dokazivanja da je ista dobit uključena u poreznu osnovicu dvaju povezanih poduzeća (jednog u inozemstvu i drugog u Belgiji) važan je element kojim se prethodna porezna mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti mogu razlikovati od drugih prethodnih poreznih mišljenja kojima se odobrava usklađivanje transfernih cijena na nižu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. ⁽⁵³⁾.
- (99) Ukratko, članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., obrazloženje Zakona od 21. lipnja 2004., okružnica od 4. srpnja 2006. i odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. predstavljaju akte na temelju kojih se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti.
- (100) U pogledu drugog kriterija, Komisija smatra da je izraz „provedbene mjere” potrebno shvatiti kao da se njime podrazumijeva izvršavanje nezanimarive diskrecijske ovlasti tijela pri dodjeli potpora koje može utjecati na iznos, svojstva ili uvjete dodjele potpora donošenjem naknadnih akata ⁽⁵⁴⁾. Suprotno tome, jednostavna tehnička primjena akta kojim se predviđa dodjela predmetnih potpora ne predstavlja provedbenu mjeru u smislu članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589.
- (101) Komisija smatra da se izuzeće od oporezivanja viška dobiti dodjeljuje bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera na temelju članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Elementi potrebni za dobivanje tog izuzeća mogu se opisati *in abstracto*. Oni ukazuju na postojanje sustavnog načina postupanja pri dodjeli potpora koji je utvrđen na uzorku prethodnih poreznih mišljenja koje je Komisija pregledala, a Belgija opisala u svojim primjedbama o odluci o pokretanju postupka.
- (102) Tako se izuzeće od oporezivanja viška dobiti odobrava ako su ispunjeni sljedeći kumulativni elementi:

— subjekti korisnici dio su multinacionalnog poduzeća,

⁽⁵²⁾ Jednako je tako moguće zaključiti da program postoji jer da Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja u svojem godišnjem izvješću navodi porezna mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti kao posebnu kategoriju prethodnih poreznih mišljenja i jer druga belgijska tijela promiču program. Vidjeti, osobito, Région de Bruxelles Capitale, <http://www.investinbrussels.com>, „Belgian R&D incentives unparalleled in Europe”, 18.1.2013.: „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 %.”; Service Public Fédéral Finances, Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers, prezentacije pod naslovom „Incitants fiscaux en Belgique”, 2009., i „Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices”, Pariz, 9. listopada 2007., dostupne na sljedećem web-mjestu: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations.

⁽⁵³⁾ Ne temelje se sva usklađivanja na nižu vrijednost provedena na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. na postojanju viška dobiti. Ta je odredba i pravna osnova za usklađivanja transfernih cijena provedenih kada Belgija na zahtjev belgijskih poreznih obveznika pristane smanjiti poreznu osnovicu u Belgiji kao odgovor na početno usklađivanje na višu vrijednost provedeno na nekom drugom poreznom području. Činjenica da članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. služi i kao pravna osnova za usklađivanja porezne osnovice na nižu vrijednost, ne uključujući one povezane s izuzećem od oporezivanja viška dobiti, ne onemogućuje da čini pravnu osnovu osporavanog programa.

⁽⁵⁴⁾ Na primjer, kad je javni subjekt ovlašten služiti se različitim instrumentima za promicanje lokalnog gospodarstva i kad u tu svrhu poduzima više mjera potpore, to uključuje izvršavanje značajne diskrecijske ovlasti u pogledu iznosa, svojstva ili uvjeta potpore, kao i cilja koji se želi ostvariti njezinom dodjelom te stoga nije moguće donijeti zaključak o postojanju programa potpora. Vidjeti Odluku Komisije 2012/252/EU od 13. srpnja 2011. o državnoj potpori br. C 6/08 (ex NN 69/07) koju je provela Finska u korist društva Ålands Industrihus Ab (SL L 125, 12.5.2012., str. 33.), uvodna izjava 110.

- ti subjekti dobivaju obvezno prethodno odobrenje putem poreznog mišljenja Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja zbog čega je potpora moguće dodijeliti samo za dobit povezanu s novom okolnosti koja još nije imala porezne posljedice, na primjer s reorganizacijom zbog koje se središnji poduzetnik premješta u Belgiju, s porastom djelatnosti ili provedbom novih ulaganja u zemlji ⁽⁵⁵⁾,
 - dobit koju su ostvarili ti subjekti premašuje dobit koju bi usporedivi samostalni subjekti ostvarili u sličnim okolnostima,
 - ti subjekti ne moraju ustanoviti primarno usklađivanje na višu vrijednost u drugoj državi članici.
- (103) Kao što je navedeno u uvodnoj izjavi 65., Komisija je procijenila uzorak od 22 pojedinačna prethodna porezna mišljenja koji se može smatrati reprezentativnim za predmetni sustav. Zapravo, iako se pojedinačne činjenice, predmetni iznosi i transakcije razlikuju od jednog prethodnog poreznog mišljenja do drugog, svako od tih mišljenja odnosi se na velike multinacionalne grupe koje su povećale svoje djelatnosti u Belgiji te zatražile i postigle da njihove stvarno zabilježene dobiti u Belgiji, koje su navodno pripisive sinergiji, ekonomiji razmjera ili drugim čimbenicima povezanim s njihovom pripadnošću nekoj grupi, budu odbijene od osnove poreza na dobit trgovačkih društava.
- (104) Suprotno onome što je tvrdila Belgija, činjenica da Komisija upućuje na zajedničke elemente utvrđene na uzorku prethodnih poreznih mišljenja ne znači da smatra da elementi državne potpora proizlaze iz pojedinačnih prethodnih poreznih mišljenja umjesto iz sustava. Komisija smatra da su prethodna porezna mišljenja sredstvo putem kojeg se primjenjuje sustav, kao što je predviđeno Zakonom na kojem se sustav temelji, te da je opisom određenih pojedinačnih prethodnih poreznih mišljenja u odluci o pokretanju postupka samo prikazan način na koji se sustav primjenjuje u praksi. U svakom slučaju, u odjeljku 4.1. odluke o pokretanju postupka Komisija je jasno objasnila zašto je u toj fazi smatrala da mjera predstavlja program potpora, tako da Belgija nije mogla ni u kojem slučaju naslućivati da bi Komisija mogla smatrati da elementi državne potpore proizlaze iz pojedinačnih prethodnih poreznih mišljenja, a ne iz sustava.
- (105) Obveza pribavljanja pojedinačnog prethodnog poreznog mišljenja kako bi se moglo koristiti izuzeće od oporezivanja viška dobiti ne predstavlja provedbenu mjeru, već tehnički način primjene sustava koji služi da bi se potvrdilo poštivanje uvjeta definiranih sustavom i provjerila metoda koju je porezni obveznik odabrao za utvrđivanje iznosa navodnog viška dobiti koji je potrebno izuzeti od oporezivanja ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Na taj zaključak ne utječe činjenica da Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja raspolaže ograničenom diskrecijskom ovlašću za prihvaćanje točne stope usklađivanja na nižu vrijednost primijenjene na poreznu osnovicu na temelju informacija koje dostavlja porezni obveznik ili za procjenu jesu li ispunjeni određeni uvjeti u kojima je moguće dodijeliti takav odbitak (na primjer, postojanje nove okolnosti koja još nije imala porezne posljedice). Naime, postojanje posebne službe zadužene za donošenje prethodnih poreznih mišljenja koja raspolaže isključivom ovlašću za izdavanje prethodnih poreznih mišljenja radi procjene pouzdanosti približnog

⁽⁵⁵⁾ Ako je porezni obveznik, u načelu, dužan dostaviti studiju o transfernim cijenama, u pravilu se primjenjuje izuzeće od oporezivanja viška dobiti, a da pritom nije potrebno dokazati postojanje dvostrukog oporezivanja. Izuzeće se, osim toga, uvijek temelji na pretpostavci da se višak dobiti može pripisati sinergiji, ekonomiji razmjera ili drugim prednostima koje proizlaze iz pripadnosti multinacionalnoj grupi.

⁽⁵⁶⁾ Vidjeti, po analogiji, Odluku Komisije 2003/601/EZ od 17. veljače 2003. o programu potpore C54/2001 (ex NN55/2000) Irska — inozemni dohodak (SL L 204, 13.8.2003., str. 51.) (posebno uvodnu izjavu 30. te Odluke); Odluku Komisije 2003/755/EZ od 17. veljače 2003. o programu potpora koji je provela Belgija u korist koordinacijskih centara sa sjedištem u Belgiji (SL L 282, 30.10.2003., str. 25.) (posebno uvodnu izjavu 13. te Odluke: da bi im mogao dodijeliti poseban porezni status odobren programom, koordinacijske je centre najprije potrebno pojedinačno ovlastiti kraljevskom odlukom); Odluku Komisije 2003/515/EZ od 17. veljače 2003. o programu potpora koji je provela Nizozemska za međunarodne financijske djelatnosti (SL L 180, 18.7.2003., str. 52.) (posebno uvodnu izjavu 16. te Odluke: nizozemska porezna uprava trebala je odobriti uspostavu pričuve za rizike iz kojeg proizlazi izuzeće od oporezivanja na temelju programa); Odluku Komisije 2003/501/EZ od 16. listopada 2002. o programu državnih potpora C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Koordinacijski centri — koji je proveo Luksemburg (SL L 170, 9.7.2003., str. 20.) (posebno izjavu 9. te Odluke: da bi se sustavu koordinacijskih centara mogao dodijeliti poseban porezni status potrebno je prethodno administrativno odobrenje); i Odluku Komisije 2003/81/EZ od 22. kolovoza 2002. o programu državnih potpora koji Kraljevina Španjolska primjenjuje na „koordinacijske centre u pokrajini Biskaja” C 48/2001 (SL L 31, 6.2.2003., str. 26.) (posebno uvodnu izjavu 14. te Odluke da bi se na poduzeća mogao primjenjivati porezni sustav koordinacijskih centara, ona najprije trebaju dobiti odobrenje poreznih tijela koje vrijedi najviše pet godina).

iznosa viška dobiti koju je prijavio porezni obveznik tijekom druge faze, nužno iziskuje ograničenu diskrecijsku ovlast Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja. Međutim, time se može jamčiti samo dosljedna primjena izuzeća.

- (107) Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja sustavno je izdavala porezna mišljenja kojima je dodjeljivala izuzeće od oporezivanja viška dobiti kada su bili ispunjeni uvjeti navedeni u uvodnoj izjavi 102. Osim toga, kao što je potvrdila Belgija, Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja nikad nije odbacila nijedan zahtjev za prethodno porezno mišljenje kojim se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Komisija iz toga zaključuje da se izuzećem od oporezivanja viška dobiti ne iziskuje nijedna daljnja provedbena mjera.
- (109) U pogledu trećeg kriterija, aktom na temelju kojeg se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti utvrđeni su potencijalni korisnici tog izuzeća u općem i apstraktnom smislu. Primjena članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., koji predstavlja zakonsku osnovu prethodnih poreznih mišljenja koja su potrebna za dobivanje izuzeća, ograničena je na subjekte koji su dio „multinacionalne grupe povezanih društava”.
- (110) Zaključno, izuzeće od oporezivanja viška dobiti, kao što ga sustavno primjenjuje Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, ispunjava uvjete za postojanje programa potpora koji su utvrđeni člankom 1. točkom (d) Uredbe (EU) 2015/1589. Prema sudskoj praksi Suda, u slučaju programa potpora Komisija se može ograničiti na ispitivanje općih svojstava predmetnog programa te nije dužna ispitati svaki pojedinačni slučaj u kojem je program primijenjen ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Postojanje potpore

- (111) U skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku kojim se narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama.
- (112) Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kvalifikacijom državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva se ispunjavanje svih uvjeta koji su u njemu navedeni ⁽⁵⁹⁾. Stoga je jasno da, kako bi se neka mjera mogla smatrati državnom potporom, kao prvo, mora podrazumijevati državnu intervenciju ili državna sredstva, kao drugo, ta intervencija mora utjecati na trgovinu među državama članicama, kao treće, njome se mora poduzetniku dodijeliti selektivna prednost i kao četvrto, njome se mora narušavati tržišno natjecanje ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje ⁽⁶⁰⁾.
- (113) U pogledu prvog uvjeta za postojanje potpore, izuzeće od oporezivanja viška dobiti temelji se na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992. i na svim smjernicama kojima je potkrijepljen način na koji belgijska tijela tumače tu odredbu kojom se odobrava izuzeće. Usto, izuzeće se dodjeljuje na temelju obveznih prethodnih poreznih mišljenja koja izdaje Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, tijelo belgijske porezne uprave, i koja su obvezujuća za belgijsku poreznu upravu. Stoga je izuzeće od oporezivanja viška pripisivo belgijskoj državi.
- (114) U pogledu financiranja sustava državnim sredstvima, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, mjera kojom javna tijela određenim poduzećima odobravaju izuzeće od oporezivanja kojim se, iako ono ne obuhvaća pozitivan prijenos državnih sredstava, ta poduzeća stavlja u povoljniji financijski položaj u odnosu na druge porezne obveznike, predstavlja državnu potporu ⁽⁶¹⁾. Komisija će u odjeljku 6.3. dokazati da izuzeće od oporezivanja viška dobiti dovodi do smanjenja poreza koji poduzeća, koja su u okviru predmetnog sustava dobila prethodno porezno mišljenje, moraju platiti u Belgiji, čime se odstupa od poreza koji bi ta poduzeća morala platiti na temelju zajedničkog sustava oporezivanja dobiti trgovačkih društava da taj sustav ne postoji. Prema tome, izuzeće

⁽⁵⁷⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 59.

⁽⁵⁸⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točku 82. predmet 248/84, Njemačka/Komisija, ECLI:EU:C:1987:437, točku 18.; predmet C-75/97, Belgija/Komisija, ECLI:EU:C:1999:311, točku 48.

⁽⁵⁹⁾ Vidjeti predmet C-399/08 P, Komisija/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, točku 38., i navedenu sudsku praksu.

⁽⁶⁰⁾ Vidjeti predmet C-399/08 P, Komisija/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, točku 39., i navedenu sudsku praksu.

⁽⁶¹⁾ Vidjeti spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, ECLI:EU:C:2011:732, točku 72. i navedenu sudsku praksu.

od oporezivanja viška dobiti dovodi do gubitka državnih sredstava jer iz svakog smanjenja poreza koji duguju poduzeća korisnici predmetnog sustava proizlazi gubitak poreznih prihoda kojima bi Belgija inače raspolagala.

- (115) U pogledu drugog uvjeta za postojanje državne potpore, poduzeća korisnici predmetnog sustava multinacionalna su društva koja svoje djelatnosti obavljaju u više država članica, tako da svaka potpora u njihovu korist može utjecati na trgovinu unutar Unije. Usto, budući da se prethodno porezno mišljenje kojim se odobrava izuzeće može izdati samo za dobit koja proizlazi iz nove okolnosti, što podrazumijeva premještaj ili povećanje djelatnosti poduzeća u Belgiji, te s obzirom na to da je prednost dodijeljena izuzećem proporcionalna značaju novih djelatnosti i nove dobiti koju poduzeće ostvaruje u Belgiji, sustav može utjecati na odabir mjesta ulaganja multinacionalnih grupa u Uniji, a tako i na trgovinu unutar Unije.
- (116) Nadalje, smatra se da mjera koju je odobrila država narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje ako se njome jača konkurentski položaj korisnika u odnosu na druga konkurentska poduzeća⁽⁶²⁾. Budući da se smanjenjem poreza dospjeloga na temelju zajedničkog sustava poreza na dobit trgovačkih društava poduzeća korisnici oslobađaju troška koji bi inače morala snositi, predmetnim se sustavom narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje jer jača financijski položaj tih poduzeća, tako da je ispunjen i četvrti uvjet za postojanje državne potpore.
- (117) U pogledu trećeg uvjeta za postojanje državne potpore, Komisija će u sljedećem odjeljku dokazati kako je predmetnim sustavom dodijeljena selektivna prednost belgijskim subjektima grupe koji se služe tim sustavom, kao i multinacionalnim grupama kojima ti subjekti pripadaju. Ta prednost proizlazi iz jednostranog usklađivanja njihove porezne osnovice na nižu vrijednost, što dovodi do smanjenje poreza na dobit trgovačkih društava koji ti subjekti duguju u Belgiji u odnosu na porez koji bi inače trebali platiti na temelju zajedničkog ustava poreza na dobit trgovačkih društava.

6.3. Postojanje selektivne prednosti

- (118) Prema sudskoj praksi „člankom 107. stavkom 1. UFEU-a propisano je da je potrebno utvrditi stavlja li se nacionalnom mjerom u danom pravnom sustavu 'određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe' u povoljniji položaj u odnosu na druge koji se s obzirom na cilj navedenoga sustava nalaze u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. U slučaju potvrdnog odgovora, predmetna mjera ispunjava uvjet selektivnosti”⁽⁶³⁾.
- (119) U predmetima koji se odnose na oporezivanje Sud je osmislio analizu u tri faze kako bi utvrdio je li određena porezna mjera selektivna⁽⁶⁴⁾. Najprije je potrebno utvrditi zajednički ili uobičajeni porezni sustav primjenjiv u državi članici, tzv. „referentni sustav”. U drugoj je fazi potrebno utvrditi odstupa li se predmetnom poreznom mjerom od tog sustava jer se njome uvode razlike između gospodarskih subjekata koji se s obzirom na ciljeve svojstvene tom sustavu nalaze u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. Ako se mjerom odstupa od referentnog sustava, u trećoj je fazi potrebno utvrditi je li ta mjera opravdana prirodom ili općom strukturom referentnog sustava. Porezna mjera kojom se odstupa od primjene referentnog sustava može se opravdati ako predmetna država članica uspije dokazati da ta mjera proizlazi izravno iz temeljnih ili vodećih načela njezinog poreznog sustava⁽⁶⁵⁾. Ako je to slučaj, porezna mjera nije selektivna. Teret dokazivanja u toj trećoj fazi je na državi članici.

6.3.1. Određivanje referentnog sustava

- (120) Za potrebe analize selektivnosti mjere potpore, referentni se sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija primjenjuju na sva poduzeća iz njegova područja primjene koje je utvrđeno njegovim ciljem.

⁽⁶²⁾ Vidjeti predmet 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, točku 11.; i spojene predmete T-298/97, T-312/97 itd., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, točku 80.

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

⁽⁶⁴⁾ Vidjeti spojene predmete C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točke 49. i 63.

⁽⁶⁵⁾ Vidjeti spojene predmete C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točku 65.

6.3.1.1. Referentni sustav jest sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji.

- (121) U ovom slučaju Komisija smatra da je referentni sustav zajednički sustav poreza na dobit trgovačkih društava predviđen sustavom poreza na dohodak trgovačkih društava u Belgiji ⁽⁶⁶⁾, čiji je cilj oporezivanje dobiti svih društava koja su obveznici poreza u Belgiji. Sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji primjenjuje se na rezidentna društva u Belgiji i na belgijske podružnice nerezidentnih društava. Rezidentna društva u Belgiji ⁽⁶⁷⁾ dužna su plaćati porez na dobit koju ostvaruju na svjetskoj razini ⁽⁶⁸⁾, osim kada se primjenjuje sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Nerezidentna društva podliježu plaćanju poreza na dobit samo na određene vrste posebnih prihoda belgijskog podrijetla ⁽⁶⁹⁾. U oba slučaja belgijski porez na dobit trgovačkih društava plaća se na cjelokupnu dobit, neovisno o tome je li ostvarena na svjetskoj razini ili u Belgiji. Prema tome, općenito se smatra da sva poduzeća koja ostvaruju dohodak u Belgiji nalaze u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji u pogledu oporezivanja poduzeća.
- (122) Ukupna dobit određuje se prema pravilima o dobiti utvrđenima u odredbama o izračunu oporezive dobiti pojedinačnih poduzetnika koja su utvrđena člankom 24. ZPD-a iz 1992. Ukupna dobit odgovara prihodima umanjenima za porezno priznate rashode koji su općenito zabilježeni u računima, tako da stvarno zabilježena dobit predstavlja osnovicu za izračun ukupne oporezive dobiti na temelju sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. Izuzeće od oporezivanja viška dobiti nije sastavni dio referentnog sustava

- (123) Na temelju sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, stvarno zabilježena dobit predmet je niza usklađivanja na višu i nižu vrijednost predviđenih belgijskim poreznim pravom u svrhu dobivanja ukupne oporezive dobiti ⁽⁷¹⁾. U tom pogledu, Belgija tvrdi da su sva usklađivanja stvarno zabilježene dobiti koja su predviđena ZPD-om iz 1992., među kojima i izuzeće od oporezivanja viška dobiti, sastavni dio referentnog sustava.
- (124) Komisija ne dijeli mišljenje prema kojem je izuzeće od oporezivanja viška dobiti sastavni dio referentnog sustava iz razloga iznesenih u uvodnim izjavama od 125. do 128.
- (125) Kao prvo, izuzeće od oporezivanja viška dobiti nije propisano nijednom odredbom ZPD-a iz 1992. Naime, Komisija napominje da se člankom 185. stavkom 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., na temelju kojeg se stvarno odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti, upućuje na određene transakcije ili sporazume među povezanim subjektima koji su dio grupe. Svojestvo nepristrane transakcije uvjeta utvrđenih za te transakcije ili te sporazume može dovesti do usklađivanja transfernih cijena na temelju te odredbe, ali se njime ne odobrava niti propisuje jednostrano apstraktno izuzeće od oporezivanja fiksnog dijela ili fiksnog postotka dobiti koju je stvarno zabilježio belgijski subjekt koji je dio multinacionalne grupe. Tom se odredbom najprije zahtijeva poistovjećivanje transakcije ili sporazuma (ili niza transakcija) s drugom specifičnom inozemnom povezanom stranom koja pripada grupi. Naime, samo je člankom 185. stavkom 2. točkom (a) ZPD-a iz 1992., koja se odnosi na usklađivanja transfernih cijena na višu vrijednost, belgijskoj poreznoj upravi odobreno da provede primarno jednostrano usklađivanje transfernih cijena ako se uvjeti utvrđeni za transakciju ili sporazum razlikuju od onih koji bi bili dogovoreni u uvjetima nepristrane transakcije. Suprotno tome, primjena članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., koji se odnosi na usklađivanja transfernih cijena na nižu vrijednost, dodatno je uvjetovana time da dobit ostvarena transakcijom ili sporazumom koja se izuzima od oporezivanja jednako tako mora biti uključena u dobit inozemne strane u toj transakciji ili sporazumu.
- (126) Kao drugo, cilj je sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji oporezivati sva poduzeća koja podliježu oporezivanju stvarne dobiti, neovisno o tome je li riječ o neovisnim društvima ili društvima koja su dio grupe, onima koja su dio nacionalne ili multinacionalne grupe, onima koja su dio veće ili manje multinacionalne grupe

⁽⁶⁶⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točku 95.

⁽⁶⁷⁾ Odnosno, društva koja u Belgiji imaju sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora (članak 2. stavak 1. točka 5. ZPD-a iz 1992.).

⁽⁶⁸⁾ Vidjeti članak 185. stavak 1. ZPD-a iz 1992.

⁽⁶⁹⁾ To uključuje dohodak od nekretnina u Belgiji, dohodak od dijelova imovine ili belgijskog kapitala i dobit ostvarenu putem stalne poslovne jedinice smještene u Belgiji (članak od 227. do 229. ZPD-a iz 1992.).

⁽⁷⁰⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 25.

⁽⁷¹⁾ Vidjeti uvodne izjave 26. do 28.

te onima koja tek odnedavno posluju u Belgiji ili ondje svoje djelatnosti obavljaju već dulji niz godina. Drugim riječima, svi se ti porezni obveznici nalaze u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj sustava poreza na dobit trgovačkih društava, odnosno oporezivanje svih društava koja podliježu oporezivanju svoje stvarne dobiti. Uostalom, belgijskim su pravom utvrđeni subjekti u Belgiji koji podliježu porezu na dobit trgovačkih društava te su uključena sva propisno osnovana društva, udruženja, ustanove ili organizacije koja imaju pravnu osobnost te ostvaruju prihod od upravljanja ili poslovanja ⁽⁷²⁾. Ni pravni oblik poduzeća ni njegova struktura (grupa društava ili neovisno poduzeće) ne predstavljaju odlučujući kriterij za oporezivanje dobiti trgovačkih društava u Belgiji. Prema tome, iako su usklađivanja stvarno zabilježene dobiti koja su dostupna svim tim poreznim obveznicima općenite naravi i stoga neselektivna u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ⁽⁷³⁾, u izuzeću od oporezivanja viška dobiti postoji razlika među tim poreznim obveznicima jer se samo belgijski subjekti koji su dio dovoljno velike multinacionalne grupe koja svoje djelatnosti tek odnedavno obavlja u Belgiji mogu služiti predmetnim sustavom, kao što je objašnjeno u odjeljku 6.3.2.

- (127) Kao treće, razlika u izračunu oporezive dobiti između neovisnih društava i društava koja su dio grupe ne utječe na cilj sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, odnosno oporezivanje dobiti svih rezidentnih društava ili društava koja posluju putem stalne poslovne jedinice u Belgiji, neovisno o tome jesu li neovisna ili integrirana. Dok je izračun oporezive dobiti neovisnih društava koja nisu integrirana/nacionalna i koja provode transakcije na tržištu relativno jednostavan jer se temelji na razlici između prihoda i rashoda koje određuje konkurentno tržište, izračun oporezive dobiti u slučaju integriranih društava multinacionalne grupe iziskuje upotrebu neizravnih podataka. Stoga će integrirana društva multinacionalne grupe morati odrediti cijene koje se primjenjuju na transakcije unutar grupe kako bi izračunala svoju oporezivu dobit, umjesto da se služe cijenama koje izravno diktira tržište. Čak i ako je moguće procijeniti da su određene strateške odluke donesene u višem interesu cijele grupe, porez na dobit trgovačkih društava u Belgiji naplaćuje se pojedinačnim subjektima, a ne grupama. Predmetni se sustav odnosi isključivo na oporezivu dobit belgijskih društava grupe, tako da se svako smanjenje poreznih prihoda temelji pojedinačno na rezultatima tih društava. Iako je točno da su belgijskim poreznim zakonodavstvom predviđene posebne odredbe primjenjive na grupe, cilj je tih odredaba općenito uspostaviti jednakopravni položaj između neintegriranih društava i gospodarskih subjekata strukturiranih u grupe, a ne potonje staviti u povoljniji položaj.
- (128) Naposljetku, kada bi Komisija prihvatila argument Belgije u tom pogledu, to bi značilo da države članice mogu izbjeći primjenu pravila Unije u području državnih potpora jednostavnim uvođenjem izuzeća u svoje porezne zakone.

6.3.1.3. Zaključak o referentnom sustavu

- (129) Zaključno, referentni sustav koji je potrebno uzeti u obzir pri utvrđivanju je li izuzeće od oporezivanja viška dobiti selektivno jest sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, čiji je cilj na isti način oporezivati dobit svih rezidentnih društava ili društava koja posluju putem stalne poslovne jedinice u Belgiji. Naime, budući da je cilj predmetnog sustava uskladiti oporezivu dobit društava radi naplate poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji u skladu sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, taj sustav predstavlja referentni sustav na temelju kojeg je sustav potrebno ispitati kako bi se utvrdilo je li njegovim korisnicima dodijeljena selektivna prednost.

6.3.2. *Izuzećem od oporezivanja viška dobiti odstupa se od referentnog sustava*

- (130) Budući da je sada ustanovljeno da zajednički sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji predstavlja referentni sustav na temelju kojeg je potrebno ocijeniti predmetni sustav, potrebno je utvrditi odstupa li se izuzećem od oporezivanja viška dobiti od tog referentnog sustava, tako da dovodi do nejednakog postupanja prema društvima koja se nalaze u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji s obzirom na cilj tog sustava.

⁽⁷²⁾ Članak 179. u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom 5. ZPD-a iz 1992.

⁽⁷³⁾ Vidjeti predmet C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, točku 18; i spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, ECLI:EU:C:2011:732, točku 73.

- (131) U pogledu te druge faze analize selektivnosti, utvrđivanje odstupa li se poreznom mjerom od referentnog sustava općenito će biti popraćeno definicijom prednosti dodijeljene njezinim korisnicima. Naime, ako neka porezna mjera dovodi do neopravdanog smanjenja poreza koji duguju korisnici, koji bi da ta mjera ne postoji trebali platiti veći porez na temelju referentnog sustava, to smanjenje predstavlja odstupanje od referentnog sustava i prednost dodijeljenu poreznom mjerom.
- (132) Komisija smatra da izuzeće od oporezivanja viška dobiti koje je odobreno na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. predstavlja odstupanje od sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, a ne jednostavnu primjenu tog sustava. Kao što na to ukazuju sljedeća dva pododjeljka, Komisija smatra da je tim odstupanjem dodijeljena selektivna prednost korisnicima predmetnog sustava.
- (133) Najprije, izuzećem od oporezivanja viška dobiti odstupa se od zajedničkog sustava oporezivanja dobiti trgovačkih društava predviđenog sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, na temelju kojeg se oporezuju subjekti rezidentnih društava ili oni koji posluju putem stalne poslovne jedinice u Belgiji na temelju njihove ukupne dobiti, odnosno stvarno zabilježene dobiti, a ne na temelju hipotetske razine dobiti dobivene procjenom „usklađene dobiti nepristrane transakcije” predmetnog subjekta. Izuzećem od oporezivanja viška dobiti belgijskim se subjektima grupe koji su korisnici predmetnog sustava dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, tako što se društvima u Belgiji odobrava izuzeće od oporezivanja dijela stvarno zabilježene dobiti ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Nadalje, ne dovodeći u pitanje prethodnu uvodnu izjavu i neovisno o činjenici da se može smatrati da referentni sustav obuhvaća općenito pravilo kojim je predviđeno da stvarno zabilježena dobit koja premašuje dobit nepristrane transakcije rezidentnih društava multinacionalne grupe ili društava koja posluju putem stalne poslovne jedinice u Belgiji ne bi trebala biti oporezovana, što nije slučaj ⁽⁷⁵⁾, Komisija smatra da izuzeće od oporezivanja viška dobiti predstavlja lošu primjenu načela nepristrane transakcije i stoga odstupanja od tog načela, koje je dio tog sustava ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Predmetnim se sustavom dodjeljuje selektivna prednost njezinim korisnicima, tako što se odstupa od zajedničkog sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji

- (135) Gospodarska se prednost može dodijeliti raznovrsnim smanjenjem poreznog opterećenja poduzeća, a posebno smanjenjem porezne osnovice ili iznosa dugovanog poreza ⁽⁷⁷⁾. Kao što je objašnjeno u odjeljku 2.1., sustavom izuzeća od oporezivanja viška dobiti rezidentnim se subjektima ili subjektima koji posluju putem stalne poslovne jedinice u Belgiji, a dio su multinacionalne grupe, omogućuje da smanje svoj dugovani porez u Belgiji odbijanjem tzv. „viška” dobiti od njihove stvarno zabilježene dobiti. Taj se višak dobiti izračunava procjenom prosječne hipotetske dobiti koju bi neovisno poduzeće koje obavlja slične djelatnosti moglo ostvariti u sličnim okolnostima. Razlika između te stvarno zabilježene dobiti subjekta i prosječne hipotetske dobiti preračunava se u postotak izuzeća dobiti prije oporezivanja kako bi se dobio postotak prosječnog viška dobiti u predviđenom razdoblju. Taj postotak predstavlja poreznu osnovicu utvrđenu za korisnika predmetnog sustava u razdoblju od pet godina tijekom kojih je belgijska porezna uprava obvezana prethodnim poreznim mišljenjem.
- (136) Međutim, izuzeće od oporezivanja viška dobiti nije dostupno svim subjektima društava koji se nalaze u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji što se, s obzirom na cilj sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji koji se sastoji od oporezivanja dobiti društava, odnosi na sva društva koja podliježu plaćanju poreza na dobit trgovačkih

⁽⁷⁴⁾ Vidjeti odjeljak 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Vidjeti odjeljak 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Vidjeti odjeljak 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Vidjeti predmet C-66/02, Italija/Komisija, ECLI:EU:C:2005:768, točku 78.; predmet C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i dr., ECLI:EU:C:2006:8, točku 132.; predmet C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, točke 21. do 31. Vidjeti i točku 9. Obavijesti Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika (SL C 384, 10.12.1998., str. 3.) Vidjeti i Odluku 2003/601/EZ, uvodne izjave od 33. do 35.

društava u Belgiji. Naime, sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji ne sadržava nijedno načelo ni pravilo kojim se odobrava izuzeće od oporezivanja stvarno zabilježene dobiti koja premašuje hipotetsku dobit nepristrane transakcije ⁽⁷⁸⁾. Članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., na koji se poziva Belgija pri odobravanju izuzeća od oporezivanja viška dobiti u okviru predmetnog sustava, nema ni taj smisao ni taj učinak. Predmetnim se sustav prije svega odstupa od općenitog pravila predviđenog belgijskim poreznim pravom na temelju kojeg se oporezuje stvarno zabilježena dobit.

- (137) Prema tome, Komisija potvrđuje mišljenje iz uvodne izjave 89. odluke o pokretanju postupka, odnosno da je predmetni sustav selektivan na više razina i iz više razloga.
- (138) Kao prvo, izuzeće od oporezivanja viška dobiti dostupno je samo subjektima koji su dio multinacionalne grupe, a ne i neovisnim subjektima ili subjektima koji su dio nacionalnih grupa društava. Naime, budući da se predmetni sustav temelji na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992., kojim je primjena izuzeća i izdavanje prethodnog poreznog mišljenja potrebnog za primjenu izuzeća ograničena na subjekte koji sudjeluju u prekograničnim transakcijama, samo se belgijski subjekti koji su dio multinacionalne grupe može odobriti to izuzeće od oporezivanja viška dobiti. Drugim riječima, gospodarska prednost dodijeljena korisnicima predmetnog sustava selektivna je *de iure* jer je dostupna samo subjektima koji su dio multinacionalne grupe, a ne i neovisnim subjektima ili subjektima koji su dio nacionalne grupe. Posebno, subjekti koji su dio nacionalne grupe društava mogli bi jednako tako djelovati kao središnji poduzetnik nakon nacionalne reorganizacije te bi stoga mogli jednako tako tvrditi da je njihova stvarno zabilježena dobit nakon te reorganizacije veća od prosječne hipotetske dobiti koju bi neovisno društvo koje obavlja slične djelatnosti moglo zabilježiti zahvaljujući (navodnoj) uspostavi sinergija ili ekonomiji razmjera na nacionalnoj razini. Međutim, središnji poduzetnici sa sjedištem u Belgiji za razliku od njihovih međunarodnih konkurenata koji posluju s inozemnim povezanim društvima grupe ne mogu ostvariti popust na svoju poreznu osnovicu koji je predviđen predmetnim sustavom u slučaju viška dobiti jer ti subjekti nisu obuhvaćeni člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992.
- (139) Kao drugo, za ostvarivanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti u okviru predmetnog sustava, Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja mora izdati prethodno odobrenje u obliku prethodnog poreznog mišljenja, koje je moguće dobiti samo za buduće okolnosti ili transakcije koji još nisu imali porezne posljedice, a ne za postojeće okolnosti. Sustavom prethodnih poreznih mišljenja uvedenim u belgijsko porezno zakonodavstvo Zakonom od 24. prosinca 2002. utvrđeno je, naime, da se prethodno porezno mišljenje primjenjuje „samo na određenu okolnost ili transakciju koji još nije imao porezne posljedice” na predmetnog poreznog obveznika ⁽⁷⁹⁾. Točnije, porezni obveznik nema pravo tražiti prethodno porezno mišljenje za porezne posljedice njegove trenutačne okolnosti, nego se prethodno porezno mišljenje može odnositi samo na porezne učinke „nove okolnosti”. Ti se uvjeti primjenjuju i na prethodna porezna mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti u okviru predmetnog sustava. Naime, na uzorku prethodnih poreznih mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti, a koji je analizirala Komisija, u svakom prethodnom poreznom mišljenju navedena su znatna ulaganja i/ili otvaranje radnih mjesta i/ili premještanje djelatnosti u Belgiju ⁽⁸⁰⁾. Ti elementi nisu izričito navedeni kao uvjeti za ostvarivanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., ali su neophodni za dobivanje prethodnog poreznog mišljenja, koje je obvezno za

⁽⁷⁸⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 125.

⁽⁷⁹⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 44.

⁽⁸⁰⁾ Vidjeti Odluku od 26. veljače 2013. u spisu 2011.569, točka 42.: „Sustav ulaganja povezan s tim projektima glasi kako slijedi: [...] uspostava treće proizvodne linije: ulaganje od 2,2 milijuna USD [...], uspostava četvrte i pete proizvodne linije: dodatno ulaganje od najmanje 5 milijuna USD [...]”; točka 43.: „U pogledu otvaranja radnih mjesta, takva bi ulaganja trebala dovesti do povećanja broja zaposlenika grupe u Belgiji za najmanje 30 do 40 radnika u ekvivalentu punog radnog vremena”; točka 83.: „[...] (Podnositelj zahtjeva) obvezuje se povećati svoje proizvodne kapacitete u Belgiji. [...]” i točka 91.: „(podnositelj zahtjeva) ostvarit će veću dobit u Belgiji zbog ekonomije razmjera i sinergije koje će omogućiti povećanjem svojih proizvodnih kapaciteta nakon što grupa donose odluku o dodatnom ulaganju”; Odluka od 31. siječnja 2007. u spisu 600.460, točka 15.: „[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007”; točka 18.: „The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium”; Odluka od 15. prosinca 2005. u spisu 500.249, točka 6.: „De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen”; Odluka od 10. prosinca 2013. u spisu 2013.540, odjeljak 2.: Utjecaj na razinu zaposlenosti u Belgiji [...], točka 68.: „Zahvaljujući uspostavi središnjeg tijela za nabavu i ureda za kvalitetu u Belgiji, moglo bi se otvoriti 20 novih radnih mjesta ili ih jednako toliko zadržati u Belgiji. Nakon 2015., srednjoročno se predviđa i zaposljavanje četiriju dodatnih osoba.”, točka 69.: „[...] broj prodajnih mjesta u Belgiji kao i poslovna površina [...] trebali bi se povećati. Stoga je moguće očekivati daljnje otvaranje radnih mjesta u belgijskoj distribucijskoj mreži.”, točka 70.: „Potrebno je istaknuti i (da) bi se u slučaju stečaja, broj izgubljenih radnih mjesta (u poduzeću) popeo na [...] 300 zaposlenika u ekvivalentu punog radnog vremena.”, točke 71.–72.: „Potrebno je napomenuti da (podnositelj zahtjeva) jednako tako namjerava [...] otvoriti novo skladište [...] što bi dovelo do otvaranja novih radnih mjesta.”

primjenu izuzeća od oporezivanja viška dobiti. Obveza „nove okolnosti” koja proizlazi iz obveze podnošenja zahtjeva za prethodno porezno mišljenje za ostvarivanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti ⁽⁸¹⁾ stoga dovodi do selektivnosti između multinacionalnih grupa koje mijenjaju svoj model poslovanja uspostavom novih djelatnosti u Belgiji i svih drugih gospodarskih subjekata (uključujući i multinacionalne grupe) koji u Belgiji nastavljaju poslovati po postojećem poslovnom modelu.

- (140) Kao treće, sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti odnosi se na dobit koja je, navodno, ostvarena sinergijom, ekonomijom razmjera ili drugim prednostima koje proizlaze iz pripadnosti multinacionalnoj grupi. Iako sve grupe mogu tražiti ostvarivanje te prednosti, samo se subjekte koji su dio multinacionalne grupe koja je dovoljno velika za ostvarivanje znatne dobiti proizašle iz sinergije, ekonomije razmjera i drugih prednosti unutar grupe potiče da traže prethodno porezno mišljenje u okviru predmetnog sustava. To je zato što postupak izdavanja prethodnog poreznog mišljenja iziskuje podnošenje detaljnog zahtjeva u kojem su navedene nove okolnosti kojima je opravdano izuzeće, podaci o radnim mjestima subjektu i potpuna studija o višku dobiti, čime se znatno više ograničavaju manje grupe društava nego velike grupe. Sinergija i uštede na troškovima navedene u zahtjevima za prethodna porezna mišljenja trebaju obuhvaćati dovoljno velik opseg i doseg djelatnosti kako bi se potkrijepio zahtjev za prethodno porezno mišljenje. Naime, u odgovoru na zahtjev Komisije, Belgija nije mogla dostaviti nijedan primjer izuzeća od oporezivanja viška dobiti koje je zatražio i dobio belgijski subjekt koji je dio manje multinacionalne grupe. Drugim riječima, predmetni je sustav jednako tako *de facto* selektivan jer samo belgijski subjekti koji su dio velike multinacionalne grupe, ili u najboljem slučaju srednje velike grupe, mogu stvarno ostvariti izuzeće od oporezivanja viška dobiti, ali ne i subjekti koji su dio manje multinacionalne grupe.
- (141) Zaključno, budući da je predmetnim sustavom samo belgijskim subjektima koji su dio dovoljno velike multinacionalne grupe koja u Belgiji uspostavlja nove djelatnosti omogućeno ostvarivanje smanjenja porezne osnovice odbijanjem tzv. „viška” dobiti od njihove stvarno zabilježene dobiti, potrebno je smatrati da se tim sustavom dodjeljuje selektivna prednost tim subjektima u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, smanjenjem iznosa poreza koji je inače potrebno platiti na temelju zajedničkog sustava poreza na dobit poduzeća, izuzećem od oporezivanja viška dobiti rasterećuju se sredstva tih belgijskih subjekata od troška koji bi inače morali snositi, čime im se dodjeljuje selektivna prednost.
- (142) Belgija opravdava razliku u postupanju uvedenu predmetnim sustavom pozivajući se na presudu Općeg suda od 7. studenoga 2014. u predmetu T-399/11 i tvrdeći da činjenica da je porezna mjera ograničena na multinacionalna poduzeća nije dovoljna da bi se zaključilo da je selektivna jer ta grupa društava, za razliku od primjerice *offshore* društava, ne dijeli zajednička obilježja u pogledu gospodarskog sektora, djelatnosti, veličine bilance, broja zaposlenika ili zemlje poslovnog nastana ⁽⁸²⁾. Međutim, presuda na koju se Belgija poziva nije samo pobijana ⁽⁸³⁾, nego nije ni primjenjiva na predmetni sustav jer se odnosi na to je li porezna prednost povezana s određenim financijskim transakcijama bila selektivna, dok se predmetni sustav odnosi na prednosti dodijeljene posebnim kategorijama poduzeća. Naime, u presudi na koju se poziva Belgija Opći sud procijenio je da porezna mjera kojom se pogoduje stjecanju inozemnih društava kćeri u odnosu na stjecanje nacionalnih društava kćeri ne donosi nikakvu selektivnu prednost na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a jer se njome *a priori* ne sprječava nijednu kategoriju poduzeća da je ostvare. Suprotno tome, samo određene kategorije poduzeća mogu ostvariti pogodnosti sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti, odnosno poduzeća koja su dio dovoljno velike multinacionalne grupe koja uvodi nove djelatnosti u Belgiji.

⁽⁸¹⁾ Ta obveza ne bi predstavljala problem selektivnosti za prethodna porezna mišljenja, osim onih koja se odnose na primjenu izuzeća od oporezivanja viška dobiti. Obična prethodna porezna mišljenja nude samo pravnu sigurnost u pogledu poreznog tretmana na temelju pravila koja se jednako primjenjuju na sva društva, s prethodnim poreznim mišljenjem ili bez njega. Prema tome, osim izuzeća od oporezivanja viška dobiti, oporeziva će dobit u načelu biti ista kakva bi bila *a priori* u prethodnom poreznom mišljenju ili *a posteriori* u poreznoj prijavi. Međutim, prethodno porezno mišljenje kojim se dodjeljuje izuzeće od oporezivanja viška dobiti u tim okolnostima djeluje kao prethodno odobrenje. Zakonodavstvom je predviđeno da je popust u slučaju viška dobiti koji premašuje dobit nepristrane transakcije potrebno utvrditi putem prethodnog poreznog mišljenja te ga se ne može *a posteriori* tražiti u poreznoj prijavi. Prema tome, društvo koje stvarno zabilježi veću dobit (višak dobiti) u obavljanju svoje uobičajene djelatnosti ne može ostvariti izuzeće od oporezivanja viška dobiti. Zato bi se s dvama društvima koja se nalaze u istoj pravnoj i činjeničnoj situaciji, od kojih je prvo prošlo restrukturiranje, a drugo obavlja svoje uobičajene djelatnosti, postupalo različito jer samo prvo društvo ima pravo tražiti prethodno porezno mišljenje kojim se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti.

⁽⁸²⁾ Predmet T-399/11, Banco Santander SA i Santusa Holding/Komisija, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Predmet C-21/15 P, Komisija/Banco Santander i Santusa.

- (143) Komisija jednako tako ni ne smatra, kao što to tvrdi Belgija, da je selektivna prednost povezana s neoporezi vanjem u inozemstvu dobiti izuzete od oporezivanja u Belgiji jer upravo Belgija jednostrano smanjuje poreznu osnovicu belgijskog subjekta grupe koji je korisnik predmetnog sustava, neovisno o stvarnom ili navodnom oporezivanju iste dobiti u nekoj drugoj državi članici. U svakom slučaju, člankom 107. stavkom 1. UFEU-a zabranjeno je da država članica dodijeli državnu potporu. Stoga je pitanje je li posebnim sustavom dodijeljena prednost njegovim korisnicima potrebno ocijenjeno s obzirom na postupkepredmetne državne članice, odnosno Belgije. Tom se ocjenom ne mora uzeti u obzir eventualni neutralan ili negativan učinak sustava na razini drugih društava grupe zbog postojanja drugih država članica prema njima.

6.3.2.2. Predmetnim se sustavom dodjeljuje selektivna prednost odstupanjem od načela nepristrane transakcije

- (144) Neovisno o tome može li se smatrati da sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji sadržava ili ne sadržava opće pravilo kojim se zabranjuje oporezivanje stvarno zabilježene dobiti subjekata multinacionalne grupe koja premašuje dobit nepristrane transakcije, što Komisija osporava ⁽⁸⁴⁾, izuzećem od oporezivanja viška dobiti odstupa se od referentnog sustava jer se razlozima kojima se opravdavaju izuzeće i metoda primijenjena pri utvrđivanju viška dobiti radi provedbe predmetnog sustava krši načelo nepristrane transakcije, koje je dio tog sustava.

(a) Načelo nepristrane transakcije u pogledu članka 107. stavka 1. UFEU-a

- (145) Sud je već presudio da se smanjenjem porezne osnovice, koje proizlazi iz porezne mjere kojom se poreznom obvezniku omogućuje da u okviru transakcija unutar grupe primijeni transferne cijene koje nisu slične cijenama koje bi neovisna poduzeća koja pregovaraju u sličnim uvjetima u skladu s načelom nepristrane transakcije primjenjivala u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja, dodjeljuje selektivna prednost navedenom poreznom obvezniku jer je porez koji mora platiti na temelju općeg poreznog sustava manji od onog koji moraju platiti neovisna društva koja svoju poreznu osnovicu računaju na temelju stvarno zabilježene dobiti ⁽⁸⁵⁾.
- (146) U svojoj presudi o poreznom sustavu koji Belgija primjenjuje na koordinacijske centre ⁽⁸⁶⁾, Sud je ispitao tužbu protiv Odluke Komisije kojom je zaključeno da se načinom utvrđivanja oporezivih prihoda koji je predviđen tim sustavom dodjeljuje selektivna prednost tim centrima ⁽⁸⁷⁾. U skladu s tim sustavom, oporeziva dobit utvrđena je na paušalni iznos koji odgovara postotku ukupnog iznosa rashoda i troškova poslovanja iz kojih su isključeni troškovi osoblja i financijski rashodi. Prema mišljenju Suda, „[d]a bi se ispitalo dodjeljuje li se utvrđivanjem oporezivih prihoda, koje je predviđeno u sustavu koordinacijskih centara, prednost potonjima, potrebno je, [...], navedeni sustav usporediti sa sustavom općeg prava koji se temelji na razlici između prihoda i rashoda poduzeća koje svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja.” Sud je zatim smatrao da se „isključivanjem [troškova osoblja i financijskih rashoda] iz troškova koji služe za utvrđivanje oporezivih prihoda navedenih centara ne omogućuje dobivanje transfernih cijena koje su slične cijenama koje bi se primjenjivale u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja”, čime se, prema mišljenju Suda, „[dodjeljuje] gospodarska prednost navedenim centrima” ⁽⁸⁸⁾.
- (147) Prema tome, Sud je potvrdio da se poreznom mjerom kojom se društvo koje je dio grupe navodi da obračunava transferne cijene koje nisu u skladu s cijenama koje bi se obračunavale u uvjetima slobodnog tržišnoga natjecanja, odnosno cijene koje dogovaraju neovisna poduzeća u sličnim okolnostima na temelju načela nepristrane transakcije, dodjeljuje selektivna prednost tom društvu jer se njome dovodi do smanjenja porezne osnovice, a time i poreza koji je prihvatljiv u skladu sa zajedničkim sustavom poreza na dobit trgovačkih društava. To načelo prema kojem bi se za transakcije među društvima iste grupe trebala plaćati naknada kao da su ih zaključila neovisna društva koja pregovaraju u sličnim okolnostima u uvjetima nepristrane transakcije općenito se naziva „načelo nepristrane transakcije”.

⁽⁸⁴⁾ Vidjeti odjeljak 6.3.1.2. i uvodnu izjavu 136.

⁽⁸⁵⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Ibid.

⁽⁸⁷⁾ Odluka Komisije 2003/757/EZ od 17. veljače 2003. o programu državne potpore koji je Belgija provela u korist koordinacijskih sredstava sa sjedištem u Belgiji (SL L 282, 30.10.2003., str. 25.).

⁽⁸⁸⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točke 95. i 97.

- (148) Cilj je načela nepristrane transakcije osigurati da se transakcije među društvima iste grupe porezno tretiraju s obzirom na iznos dobiti koja bi bila ostvarena da su iste transakcije zaključene među neovisnim društvima jer bi se inače s društvima grupe postupalo povlašteno u skladu sa zajedničkim sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u pogledu izračuna njihove oporezive dobiti, za razliku od neovisnih društava, što bi dovelo do nejednakog postupanja s obzirom na cilj takvog sustava, koji je oporezivati dobit svih društava koja su obuhvaćena njegovom poreznom jurisdikcijom.
- (149) Kako bi procijenila je li Belgija predmetnim sustavom dodijelila selektivnu prednost, Komisija mora provjeriti razlikuje li se metoda utvrđivanja usklađene dobiti nepristrane transakcije tijekom druge faze sustava koju je odobrila Belgija od metode kojom se dobiva pouzdana približna vrijednost poslovnog rezultata temeljenog na tržištu i stoga na načelu nepristrane transakcije. Ako se metodom dovodi do smanjenja poreza koji duguje belgijski subjekt na temelju zajedničkog sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji u odnosu na poduzeća koja se nalaze u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji, smatrat će se da se tim sustavom dodjeljuje selektivna prednost u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.
- (150) Stoga je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio ocjene poreznih mjera dodijeljenih društvima grupe koju Komisija provodi na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, neovisno o tome je li država članica uključila to načelo u svoj nacionalni pravni sustav i u kojem obliku. Primjenjuje se kako bi se za potrebe izračuna poreza na dobit trgovačkih društava utvrdilo je li oporeziva dobit društva koje je dio grupe izračunana primjenom metode koja je slična tržišnim uvjetima, tako da to društvo ne ostvaruje povlaštenu tretman, u skladu sa zajedničkim sustavom poreza na dobit trgovačkih društava, u odnosu na tretman namijenjen neovisnim društvima čija se oporeziva dobit utvrđuje na temelju tržišta. Stoga, kako se izbjegla svaka nedoumica, Komisija pri ocjeni državnih potpora ne primjenjuje načelo nepristrane transakcije koje proizlazi iz članka 9. predložka porezne konvencije OECD-a i Smjernica OECD-a o transfernim cijenama, koji predstavljaju neobvezujuće instrumente, nego opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a, kojim su obvezane države članice i obuhvaćena nacionalna porezna pravila ⁽⁸⁹⁾.
- (151) U ovom slučaju, Komisija smatra da se metodom za utvrđivanje „usklađene dobiti nepristrane transakcije” tijekom druge faze predviđene predmetnim sustavom, kao što je opisana u uvodnoj izjavi 15., odstupa od načela nepristrane transakcije, što dovodi do dodjele selektivne prednosti subjektima korisnicima tog sustava. Prema opisu predmetnog sustava koji su sastavila belgijska tijela i s obzirom na podatke predstavljena na uzorku pojedinačnih prethodnih poreznih mišljenja koji je ispitala Komisija ⁽⁹⁰⁾, smatra se da belgijski subjekti grupe koji su korisnici izuzeća od oporezivanja viška dobiti vode i preuzimaju najsloženije dužnosti unutar svoje multinacionalne grupe (bilo da je riječ o skupu dužnosti ili samo o onima povezanim s određenim područjem poslovanja ili zemljopisnim područjem). Kao što je objašnjeno u sljedećem pododjeljku, Komisija stoga smatra da bi se ukupnu rezidualnu dobit koja je rezultat transakcija unutar grupe zaključenih između tih subjekata i njihovih povezanih društava iz grupe trebala pripisati belgijskim subjektima grupe na temelju njihove dobiti nepristrane transakcije (u okviru prve faze). Primjena načela nepristrane transakcije ne ostavlja prostora općenitom i različitom priznavanju i pripisivanju dobiti proizašle iz sinergije i ekonomije razmjera pri ocjeni transfernih cijena (u okviru druge faze).

(b) Rezidualna dobit jest dobit nepristrane transakcije koju je belgijski subjekt grupe ostvario djelujući kao „središnji poduzetnik”

- (152) Belgijska tijela opisuju predmetni sustav kao sustav koji se temelji na ideji da belgijski subjekti grupe djeluju kao „središnji poduzetnici” ⁽⁹¹⁾. Prema njihovu mišljenju, glavne odgovornosti za postupak donošenja

⁽⁸⁹⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točku 81. Vidjeti i predmet T-538/11, Belgija/Komisija, ECLI:EU:C:2015:188, točke 65. i 66., i navedenu sudsku praksu.

⁽⁹⁰⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 65.

⁽⁹¹⁾ U Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama nije utvrđen izraz „središnji poduzetnik”. Točkom 9.2. tih Smjernica uvodi se izraz „naručitelj” kao protustrana inozemnog povezanog poduzeća koja ima ulogu naručiteljevog ograničenog distributera, zastupnika, posrednika ili podgovaratelja/podizvođača, ali se tim Smjernicama ne definira preciznije izraz „naručitelj”. Drugi primjeri u kojima se subjekt smatra naručiteljem u kontroliranoj transakciji navedeni su u točkama od 9.26. do 9.27. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama. U strukturi grupe, s ekonomskog gledišta može biti racionalno podijeliti dužnosti između, primjerice, subjekta zaduženog za strateške poslovne odluke te subjekta zaduženog za proizvodnju i provedbu. U tu svrhu takva struktura treba biti u skladu s tržišnim uvjetima kako bi se poštovalo načelo nepristrane transakcije.

strateških i taktičkih odluka te za najsloženije dužnosti grupe, neovisno o tome je li riječ o skupu dužnosti ili samo o onima koje su povezane s određenim poslovnim područjem ili zemljopisnim područjem, konsolidirane su u tim belgijskim subjektima grupe. Povezani subjekti grupe koji posluju s tim belgijskim subjektima grupe trebali bi biti i podugovaratelji ili podizvođači, pružatelji istraživačkih usluga, ograničeni distributeri ili posrednici/zastupnici ⁽⁹²⁾ ili drugi subjekti koji obavljaju „automatske” dužnosti i imaju ograničene odgovornosti.

- (153) Kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi 15., izuzeće od oporezivanja viška dobiti odobrava se pristupom u dvije faze. U okviru prve faze tog pristupa, belgijski subjekt grupe procjenjuje svoju dobit nepristrane transakcije kao da je riječ o rezidualnoj dobiti, što podrazumijeva primjenu jednostrane metode utvrđivanja transfernih cijena, kao što je metoda MTMN koja se najviše primjenjuje u praksi ⁽⁹³⁾. Potonja se metoda ponekad smatra primjerenom metodom izračuna transfernih cijena za utvrđivanje cijena i uvjeta kontrolirane transakcije između subjekata koji obavljaju složene dužnosti i subjekata koji obavljaju manje složene dužnosti. Strana koja se ispituje tijekom primjene metode MTMN u pravilu je strana u transakciji na koju se metoda može primijeniti na najpouzdaniji način i za koju je moguće pronaći najpouzdanije elemente usporedbe, stoga je najčešće riječ o strani s najmanje složenom funkcionalnom analizom ⁽⁹⁴⁾. Tijekom primjene metode MTMN, neto dobit ispitivane strane provjerava se s obzirom na primjerenu osnovicu, kao što su troškovi, prodaja ili imovina ⁽⁹⁵⁾. Suprotno tome, rezidualna dobit (ili, eventualno, rezidualni gubitak) koja proizlazi iz niza kontroliranih transakcija tijekom primjene metode MTMN dospjet će strani koja se ne ispituje, odnosno uglavnom subjektu koji ima najsloženiji profil.
- (154) Ne dovodeći u pitanje mogućnost primjene jednostrane metode određivanja transfernih cijena pri utvrđivanju dobiti nepristrane transakcije belgijskog subjekta grupe tijekom prve faze za svaki pojedinačni slučaj u kojem je u okviru predmetnog sustava izdano prethodno porezno mišljenje ⁽⁹⁶⁾, Komisija smatra da bi belgijski subjekt grupe, u svojstvu središnjeg poduzetnika zaduženog za donošenje strateških i taktičkih odluka te koji vodi i obavlja najsloženije dužnosti u multinacionalnoj grupi, trebao kao naknadu dobiti porast očekivanog prinosa kako bi mogao jamčiti rezultat u skladu s tržišnim uvjetima ⁽⁹⁷⁾. Suprotno tome, te povezane strane unutar grupe koje su izložene slabom riziku dobile bi tek ograničenu naknadu jer su zaštićene od poslovnih rizika i povezanih gubitaka ⁽⁹⁸⁾. Drugim riječima, nakon što se tijekom prve faze utvrde transferne cijene, belgijskom se subjektu grupe, u svojstvu „središnjeg poduzetnika”, pripisuje rezidualna dobit koja je rezultat transakcija unutar grupe. Ta je rezidualna dobit stoga jednaka dobiti nepristrane transakcije belgijskog subjekta grupe s obzirom na sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji te je, u slučaju sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti, jednaka njegovoj stvarno zabilježenoj dobiti.
- (155) Međutim, tijekom druge faze postupka opisanog u uvodnoj izjavi 15., belgijski subjekt grupe procjenjuje dobit koju bi slično neovisno društvo ostvarilo u sličnim okolnostima kako bi dobio „usklađenu dobit nepristrane transakcije” primjenom metode MTMN, ovaj put s belgijskim subjektom grupe kao ispitivanom stranom. Razlika između dobiti izračunane u prvoj i drugoj fazi (rezidualna dobit umanjena za „usklađenu dobit nepristrane transakcije” izračunana u fazi 2) predstavlja iznos „viška dobiti” koji je izuzet od oporezivanja na temelju

⁽⁹²⁾ Opis ugovorne proizvodnje naveden je u točki 7.40. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama. Ograničena distribucija opisana je u točki 9.127. te je upućivanje na izraz „zastupnik” navedeb u točki 6.37. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.

⁽⁹³⁾ Druge jednostrane metode jesu metoda dodatka na troškove i metoda preprodajnih cijena.

⁽⁹⁴⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 57.

⁽⁹⁵⁾ Vidjeti bilješku 37. te točku 2.58. i sljedeće točke Smjernica OECD-a.

⁽⁹⁶⁾ Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama donesenima 1995., koje su bile na snazi u trenutku uspostave osporavanog sustava, izričito se daje prednost tradicionalnim metodama koje se temelje na transakcijama, kao što je metoda usporedive nekontrolirane cijene, u odnosu na transakcijske metode, kao što je MTMN, kako bi se utvrdilo je li transferna cijena u skladu s cijenom nepristrane transakcije (vidjeti točku 3.49. Smjernica OECD-a iz 1995.). U tom je pogledu točkom 2.3. Smjernica OECD-a iz 2010. utvrđeno sljedeće: „Kada se, uzimajući u obzir kriterije opisane u točki 2.2., tradicionalna metoda koja se temelji na transakcijama i transakcijska metoda koja se temelji na dobitku mogu primjenjivati s jednakim stupnjem pouzdanosti, prednost se daje tradicionalnoj metodi koja se temelji na transakcijama u odnosu na transakcijsku metodu koja se temelji na dobitku.”

⁽⁹⁷⁾ Vidjeti točku 1.45. Smjernica OECD-a. Osim toga, točkom 9.39. istih Smjernica utvrđeno je sljedeće: „Općenito, [...] kada se na jednu od strana prenese rizik povezan s kontroliranom transakcijom, toj je strani potrebno: [...] (c) općenito, nadoknaditi rizik povećanjem očekivanog prinosa.”

⁽⁹⁸⁾ Pod uvjetom da je moguće utvrditi gospodarsko opravdanje strukture središnjeg poduzetnika. Vidjeti i točku 1.47. Smjernica OECD-a.

predmetnog sustava⁽⁹⁹⁾. Prema mišljenju Belgije, druga faza postupka opravdana je činjenicom da bi kod belgijskih subjekata multinacionalne grupe trebala biti oporezovana samo „usklađena dobit nepristrane transakcije” te prema tome stvarno zabilježena dobit koja premašuje usklađenu dobit nepristrane transakcije može biti zanemarena za porezne potrebe jer predstavlja „višak dobiti”.

- (156) Komisija ne smatra da je druga faza u skladu s načelom nepristrane transakcije. Kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi 153., općenito, rezidualna dobit koja je rezultat transakcija unutar grupe trebala bi se u cijelosti smatrati kao dobit nepristrane transakcije koju je ostvario središnji poduzetnik s obzirom na poslovne rizike i povezane troškove (odnosno, eventualne troškove upravljanja ili smanjenja rizika ili troškove koji bi mogli nastati da se rizik ostvari) koje potonji snosi kao središnji poduzetnik u strukturi grupe. Dio dobiti koju Belgija smatra „viškom” u stvari je tek sastavni dio rezidualne dobiti pripisive belgijskom subjektu grupe kao središnjem poduzetniku u njegovoj multinacionalnoj grupi. Neuzimanje u obzir svake dobiti te vrste u poreznoj osnovici središnjeg poduzetnika stoga predstavlja neopravdano odstupanje od tržišnog mehanizma, što je u protivno načelu nepristrane transakcije i dovodi do dodjele selektivne prednosti subjektima korisnicima predmetnog sustava jer dovodi do smanjenja njihove porezne osnovice na temelju sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji.
- (157) Belgija tvrdi da belgijski subjekti grupe dio rezidualne dobiti ne bilježe zbog svojih vlastitih dužnosti, rizika i imovine, nego zato što pripadaju multinacionalnoj grupi. Belgija smatra da taj dio dobiti proizlazi iz sinergije ili ekonomije razmjera i tvrdi da ga ne treba pripisivati belgijskom središnjem poduzetniku na temelju načela nepristrane transakcije. Komisija ne prihvaća to obrazloženje.
- (158) Kao prvo, načelo nepristrane transakcije ne podržava usklađivanje na nižu vrijednost dobiti proizašle iz sinergije ili ekonomije razmjera. Naprotiv, u skladu s tim načelom cijelu je rezidualnu dobit koja proizlazi iz transakcija između povezanih poduzeća grupe potrebno pripisati poduzeću grupe u svojstvu središnjeg poduzetnika, uzimajući u obzir njegov jedinstveni doprinos navedenoj grupi, kao što to dokazuju obavljane dužnosti, preuzeti rizici i korištena imovina⁽¹⁰⁰⁾. Upravo se podjelom dužnosti, rizika i imovine među povezanim stranama u kontroliranim transakcijama određuje kojem se subjektu pripisuje rezidualna dobit i u kojoj mjeri, na temelju načela nepristrane transakcije, uključujući dobit proizašlu, ovisno o slučaju, iz sinergije ili ekonomije razmjera.
- (159) Komisija u tom pogledu smatra da dobit koju Belgija kvalificira kao „višak dobiti”, čak i ako je (djelomično) povezana sa sinergijom i ekonomijom razmjera, nije potrebno preraspodijeliti, nego oporezovati tamo gdje je ostvarena⁽¹⁰¹⁾. Dobit povezana sa sinergijom ili ekonomijom razmjera ne utvrđuje se, ne nadoknađuje se niti se dodjeljuje na razlikovan način na temelju načela nepristrane transakcije. Njezina podjela automatski proizlazi iz transfernih cijena i uvjeta dogovorenih između povezanih poduzeća za sve transakcije i sve sporazume između poduzeća. Ako su ti uvjeti i cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije, dobit proizašla iz sinergije i ekonomije razmjera i način na koji je podijeljena između subjekata grupe proizaći će automatski iz tih uvjeta i cijena. Stoga ju je potrebno oporezovati na području na kojem je ostvarena.

⁽⁹⁹⁾ Rezidualna je dobit stoga jednaka zbroju prosječne hipotetske dobiti neovisnog poduzeća koje se smatra usporedivim, kao što je opisano u uvodnoj izjavi 17., koja se još naziva „usklađena dobit nepristrane transakcije”, i „viška dobiti”.

⁽¹⁰⁰⁾ Vidjeti i uvodnu izjavu 153.

⁽¹⁰¹⁾ To je potvrđeno i s točkom 1.158. izvješća OECD-a naslovljenom „Usklađivanje transfernih cijena izračunanih na temelju stvaranja vrijednosti, Akcijski plan 8.10.2015. Financijska izvješća”, Projekt OECD/G20 o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti, OECD Publishing, Pariz (dalje u tekstu: „konačno izvješće OECD-a o BEPS-u), u kojem su navedene dodatne smjernice o sinergiji iz točke 7.13. Smjernica OECD-a: „[...] kada sinergijske prednosti i nedostaci proizlaze isključivo iz pripadnosti multinacionalnoj grupi, bez namjernih i planiranih postupaka multinacionalne grupe, ili pružanja bilo kakve usluge ili obavljanja bilo kakve druge dužnosti članica grupe, takve se sinergijske prednosti ne mogu zasebno nadoknaditi niti pojedinačno raspodijeliti među članicama grupe.” ([...] 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. – slobodan prijevod, hrvatska verzija još nije objavljena).

- (160) Jednako tako, čak i da se prednost koja je proizašla iz sinergije i ekonomije razmjera u grupama može smatrati relevantnom, nju nije potrebno zasebno nadoknaditi ni pojedinačno (pre)raspodijeliti na članice multinacionalne grupe. Ona se automatski dijeli na povezane strane kao rezultat primjene načela nepristrane transakcije na transferne cijene utvrđene za transakcije i usluge među poduzećima ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Kao drugo, način dobivanja usklađene dobiti nepristrane transakcije tijekom druge faze postupka opisanog u uvodnoj izjavi 15. u biti je kontradiktoran svakoj metodi za određivanje transfernih cijena koja se primjenjuje za dobivanje početne dobiti nepristrane transakcije u prvoj fazi navedenog postupka. Naime, budući da samo subjekti koji djeluju u svojstvu središnjeg poduzetnika mogu biti korisnici izuzeća od oporezivanja viška dobiti, svakom se metodom za određivanje transfernih cijena, koja se primjenjuje u prvoj fazi, moraju uzeti u obzir ti subjekti kao strane koje su najsloženije i najizloženije riziku u nizu kontroliranih transakcija. Međutim, u drugoj se fazi isti subjekti smatraju ispitivanim stranama koje su manje složene za potrebe primjene metode MTMN.
- (162) Ipak, metoda MTMN smatra se pouzdanom samo za utvrđivanje približne vrijednosti naknade nepristrane transakcije za stranu koja obavlja jednostavne, manje složene dužnosti i koja snosi manji rizik u transakciji ili nizu transakcija s povezanim subjektom koji obavlja složene dužnosti i snosi poslovne rizike ⁽¹⁰³⁾. Ako je belgijski subjekt grupe središnji poduzetnik, manje složene strane u multinacionalnoj grupi jesu inozemni povezani subjekti tog belgijskog subjekta grupe. Budući da bi se tim povezanim subjektima trebala dodjeljivati naknada putem standardnog prinosa za standardne dužnosti koje obavljaju, belgijskom subjektu grupe trebala bi se, u skladu s tržišnim uvjetima, za složene dužnosti koje obavlja u grupi pripisati rezidualna, a ne standardna dobit. Ispitujući obje strane u kontroliranim transakcijama s pomoću jednostrane metode određivanja transfernih cijena, kao što je metoda MTMN, u različitim fazama procjene transferne cijene, kao u predmetnom sustavu, utvrđeno je da objedinjena operativna dobit povezanih transakcija između povezanih strana nije jednaka zbroju dobiti izračunanih primjenom metode MTMN na dvije strane, čime se dobiva neoporezivi dio dohotka usprkos načelu nepristrane transakcije.
- (163) Drugim riječima, ako je načelo nepristrane transakcije točno primijenjeno nakon prve faze, uvjeti i cijene transakcije između belgijskih subjekata grupe i povezanih subjekata grupe trebaju se odražavati u stvarno zabilježenoj dobiti. Zahvaljujući točnoj primjeni tog načela, standardna je dobit pripisiva inozemnim povezanim subjektima te je oni stvarno bilježe, a rezidualna je dobit pripisiva središnjem poduzetniku te je stvarno bilježe belgijski subjekti grupe.
- (164) Točkom 1.10. Smjernica OECD-a ⁽¹⁰⁴⁾, na koje se poziva Belgija da bi opravdala izuzeće od oporezivanja viška dobiti, nije odobreno zanemarivanje poreza ni izuzeće od oporezivanja dobiti proizašle iz sinergije ili ekonomije razmjera, a da se potonja ne preraspoređuje na jednu ili više članica grupe ⁽¹⁰⁵⁾. Čak i ako je u toj točki navedena teškoća i nedostatak dogovora oko podjele dobiti povezane sa sinergijom ili ekonomijom razmjera na različite subjekte multinacionalne grupe, u toj točki nije preporučeno da se ta dobit ne raspodijeli niti ne oporezuje u izvanrednom slučaju u kojem je moguće ustanoviti sinergiju.
- (165) Isto vrijedi i za jednostrano i apstraktno porezno usklađivanje predviđeno predmetnim sustavom i potkrijepljeno predloškom porezne konvencije OECD-a, na kojem se temelje brojni sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između članica i nečlanica OECD-a. Naime, jednostrano usklađivanje stvarno zabilježene dobiti subjekta grupe koje provodi Belgija nužno znači da višak dobiti koji je u okviru tog sustava izuzet od

⁽¹⁰²⁾ Vidjeti primjere u točkama 1.168. i 1.169. konačnog izvješća OECD-a o BEPS-u.

⁽¹⁰³⁾ Vidjeti točku 3.18. Smjernica OECD-a. „Općenito, ispitivana je strana ona na koju se može primijeniti metoda transfernih cijena na pouzdaniji način i za koju se mogu naći najpouzadniji elementi usporedbe. To će najčešća biti strana čija je funkcionalna analiza najmanje složena”.

⁽¹⁰⁴⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 52.

⁽¹⁰⁵⁾ Drugim riječima, tumačenje Belgije načela nepristrane transakcije podrazumijeva da bi općenita primjena tog tumačenja Smjernica OECD-a od strane svih država u kojima posluju subjekti multinacionalnih grupa nužno dovela do zaključka da dobit grupe koja proizlazi iz sinergije unutar grupe ili ekonomije razmjera nije moguće oporezovati ni u jednoj od tih država.

oporezivanja ne može i neće biti oporezovan u nekoj drugoj poreznoj jurisdikciji jer te druge države ne priznaju pravo oporezivanja dobiti izričito proizašle iz sinergije ili ekonomije razmjera zato što se ta dobit odnosi samo na Belgiju, državu u kojoj je stvarno zabilježena.

- (166) Kao treće, za ostvarivanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti u okviru predmetnog sustava nije potrebno dokazati postojanje sinergije ili ekonomije razmjera niti ih kvantificirati tijekom druge faze. Umjesto toga, postojanje sinergije ili ekonomije razmjera pretpostavlja se na apstraktan način te se mjeri kao razlika između dobiti nepristrane transakcije koju je ostvario belgijski subjekt, nakon prve faze postupka opisanog u uvodnoj izjavi 15. (kao što se odražava u njegovoj stvarno zabilježenoj dobiti), i usklađene dobiti nepristrane transakcije izračunane nakon druge faze.
- (167) Belgija od belgijskih subjekata grupe ne zahtijeva da opravdaju postojanje i/ili podrijetlo dobiti proizašle iz sinergije ili ekonomije razmjera da bi se mogli služiti predmetnim sustavom. Međutim, moguće je da se sinergija uslijed reorganizacije poduzeća, od kojih se očekuje porast dobiti multinacionalne grupe, ne ostvari. Može se dogoditi da pokretanje globalnog modela poslovanja osmišljenog za povećanje sinergija grupe u stvarnosti dovede do dodatnih troškova i gubitka učinkovitosti ⁽¹⁰⁶⁾. U tim slučajevima, primjena predmetnog sustava ipak bi dovela do odbijanja „viška dobiti” od dobiti koju je stvarno zabilježio belgijski subjekt grupe.
- (168) Osim toga, suprotno preporukama OECD-a ⁽¹⁰⁷⁾, belgijska tijela automatski prihvaćaju da je višak dobiti, koji predstavlja dio cjelokupne rezidualne dobiti ostvarene objedinjenim transakcijama, rezultat sinergija, ekonomije razmjera ili neutvrđenih elemenata/čimbenika povezanih s grupom. Stoga je taj višak dobiti potpuno različit od analize dužnosti, rizika i imovine strana u kontroliranim transakcijama, na kojoj se temelji svako određivanje transfernih cijena. Prema tome, višak dobiti isključen je iz podjele dobiti, na kojem se temelji načelo nepristrane transakcije.

(c) Zaključak o postojanju selektivne prednosti

- (169) S obzirom na prethodno navedeno, Komisija zaključuje da se metodom utvrđivanja oporezive dobiti belgijskih subjekata grupe na temelju tog sustava odstupa od metode kojom se dobiva pouzdana procjena poslovnog rezultata na temelju tržišta i stoga od načela nepristrane transakcije. Budući da primjena te metode dovodi do smanjenja stvarno zabilježene dobiti tih subjekata, koja bi trebala predstavljati polaznu točku izračuna njihove ukupne oporezive dobiti u okviru sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji ⁽¹⁰⁸⁾, potrebno je smatrati da se tim sustavom dodjeljuje selektivna prednost tim subjektima u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.
- (170) Odstupanjem od načela nepristrane transakcije predmetnim se sustavom smanjuje porez koji njegovi korisnici trebaju platiti na temelju sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji u odnosu na neovisna društva čija se oporeziva dobit utvrđuje na temelju tržišta. Tim se odstupanjem od načela nepristrane transakcije jednako tako dodjeljuje selektivna prednost tim korisnicima u odnosu na subjekte koji su dio nacionalnih grupa poduzeća i subjekte koji su dio multinacionalne grupe koja nastavlja s provedbom postojećih poslovnih modela u Belgiji ⁽¹⁰⁹⁾, od kojih nijedno poduzeće ne može tražiti prethodno porezno mišljenje potrebno za ostvarivanje tog sustava jer se svi ti subjekti oporezuju na temelju njihove stvarno zabilježene dobiti. Naposljetku, tim se odstupanjem korisnicima sustava dodjeljuje selektivna prednost u odnosu na subjekte koji su dio manje multinacionalne grupe jer će potonji biti jednako tako oporezovani na temelju njihove stvarno zabilježene dobiti ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Vidjeti točku 9.58. Smjernica OECD-a.

⁽¹⁰⁷⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Vidjeti bilješku 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Vidjeti uvodne izjave 138. i 139.

⁽¹¹⁰⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 111.

6.3.3. Nepostojanje opravdanja poreznog sustava na temelju njegove prirode i opće strukture

- (171) Mjera kojom se odstupa od referentnog sustava ipak se može smatrati neselektivnom ako je opravdana prirodom i općom strukturom tog sustava. Takav je slučaj kada je mjera izravan rezultat temeljnih ili vodećih načela referentnog sustava ili mehanizama svojstvenih funkcioniranju i učinkovitosti sustava ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Belgija smatra da je predmetni sustav opravdan izbjegavanjem mogućeg dvostrukog oporezivanja. Dvostruko oporezivanje odnosi se na situacije u kojima je dvaput oporezovana ista dobit jednog poreznog obveznika (pravno dvostruko oporezivanje) ili dvaju različitih poreznih obveznika (ekonomsko dvostruko oporezivanje). Ako je moguće pozvati se na potrebu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja kako bi se eventualno opravdalo odstupanje od zajedničkog sustava poreza na dobit trgovačkih društava ⁽¹¹²⁾, Belgija nije dokazala da je to stvarno bio cilj predmetnog sustava. Belgija je čak priznala da cilj sustava nije bio smanjiti ili ukinuti stvarno dvostruko oporezivanje, nego samo potencijalno dvostruko oporezivanje ⁽¹¹³⁾. Prema tome, nije moguće smatrati da izuzeće od oporezivanja viška dobiti proizlazi izravno iz temeljnih ili vodećih načela svojstvenih referentno sustavu ili da proizlazi ih važnih mehanizama potrebnih za funkcioniranje i učinkovitost sustava.
- (173) Iako se u skladu s člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. ta odredba primjenjuje na situacije koje uključuju dva društva (utvrđena ili koja se mogu utvrditi) te iako porezna uprava može primijeniti (korelativno) usklađivanje na nižu vrijednost oporezive dobiti belgijskog poduzeća ako je ista dobit uključena i u oporezivu dobit inozemnog povezanog poduzeća, u odgovorima ministra financija na parlamentarna pitanja koja se odnose na primjenu te odredbe jasno se upućuje na proširenu primjenu izuzeća od oporezivanja viška dobiti, izvan područja primjene te odredbe, na dobit koja nije zabilježena ni uključena u poreznu osnovicu inozemnog povezanog subjekta grupe na nekom drugom poreznom području. Iako se ograničenje korelativnog usklađivanja na nižu vrijednost koje se odnosi na društva koja su dio multinacionalne grupe, u skladu s člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992., može opravdati prirodom i općom strukturom sustava, to nije slučaj izuzeća od oporezivanja viška dobiti.
- (174) Nepostojanje svake obveze dokazivanja da je ista dobit uključena u poreznu osnovicu dvaju povezanih poduzeća (jednog u inozemstvu i drugog u Belgiji) važan je element po kojem se razlikuju prethodna porezna mišljenja kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti od drugih prethodnih poreznih mišljenja o transfernim cijenama kojima se odobrava korelativno usklađivanje transfernih cijena na nižu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. U pogledu potonje vrste prethodnih poreznih mišljenja, usklađivanjem na nižu vrijednost rješava se situacija u kojoj je dobit zabilježena u Belgiji i izuzeta od oporezivanja jednako je tako prijavljena kao oporeziva dobit povezanog subjekta grupe u nekoj drugoj poreznoj jurisdikciji ili ako je inozemna porezna uprava provela početno usklađivanje na višu vrijednost oporezive dobiti tog inozemnog povezanog subjekta. ⁽¹¹⁴⁾ Suprotno tome, izuzećem od oporezivanja viška dobiti unaprijed se dodjeljuje jednostrano izuzeće kojim se ne iziskuje da je dobit izuzeta od oporezivanja bila ili da jest uključena u poreznu osnovicu povezanog subjekta inozemne grupe na drugom poreznom području niti da se ta dobit stvarno oporezuje na tom području.

⁽¹¹¹⁾ Vidjeti, na primjer, spojene predmete C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točku 69.

⁽¹¹²⁾ Vidjeti, po analogiji, spojene predmete od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550., točku 71., u kojima Sud navodi mogućnost pozivanja na prirodu i opću strukturu nacionalnog poreznog sustava kako bi se opravdalo da zadruga koje sve svoje prihode dodjeljuje svojim članicama nisu oporezivane na razini zadruga, ako je porez naplaćen na razini njihovih članica.

⁽¹¹³⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 89.

⁽¹¹⁴⁾ Komisija napominje da je Belgija dostavila tri primjera prethodnih poreznih mišljenja koja se temelje na članku 185. stavku 2. točki (d) ZPD-a iz 1992., čiji je očiti cilj rješavanje stvarnih situacija dvostrukog oporezivanja (vidjeti uvodnu izjavu 67.). Ta se prethodna porezna mišljenja, međutim, jasno razlikuju od onih kojima se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti. Naime, u pogledu prethodnih poreznih mišljenja kojima se odobrava usklađivanje transfernih cijena na nižu vrijednost, to će dovesti do simetričnog bilježenja dobiti u računima društava koja su strane u kontroliranoj transakciji. Usklađivanje porezne osnovice na nižu vrijednost bilo bi stoga opravdano prirodom i općom strukturom poreznog sustava koje tako ne bi predstavljalo državnu potporu ako je bilo potaknuto željom da se nadokandi usklađivanje na višu vrijednost na drugom poreznom području. Suprotno tome, izuzeće od oporezivanja viška dobiti ne može se opravdati sličnim razlozima jer nijedno drugo porezno područje ne tvrdi da ima pravo na oporezivanje te dobit pa ne postoji nikakav problem dvostrukog oporezivanja.

- (175) Jednako se tako ne može smatrati ni da se izuzećem od oporezivanja viška dobiti daje potrebno i proporcionalno rješenje na situacije dvostrukog oporezivanja ⁽¹¹⁵⁾. Predmetnim se sustavom stoga jasno nadilazi ono što je potrebno i proporcionalno za postizanje cilja kojim se nastoji izbjeći dvostruko oporezivanje, te se ne može opravdati prirodom ni općom strukturom tog sustava.
- (176) Osim toga, Komisija ne smatra da je načelom nepristrane transakcije, a posebno člankom 9. predložka porezne konvencije OECD-a, u kojem je preuzeto to načelo u pogledu dvostrukog oporezivanja, opravdano jednostrano usklađivanje na nižu vrijednost porezne osnovice poreznog obveznika koje je odobreno u okviru sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti.
- (177) Komisija podsjeća da porezne uprave primjenjuju načelo nepristrane transakcije najprije kako bi se spriječila poduzeća koja su dio internacionalne grupe da utječu na transferne cijene, a tako i na raspodjelu dobiti među sobom, kojom ne raspolažu neovisna društva. Stoga se uobičajenom primjenom načela nepristrane transakcije poreznim upravama da je pravo da povećaju poreznu osnovicu poduzeća koja obavljaju transakcije unutar grupe kako bi se zajamčilo da porezni obveznici koji transakcije provode isključivo u tržišnim uvjetima mogu primijeniti isti pristup.
- (178) Iako se načelom nepristrane transakcije poreznim upravama omogućuje primjena jednostranih usklađivanja na višu vrijednost porezne osnovice poduzeća grupe koja ne poštuju to načelo sok utvrđuju transferne cijene, usklađivanje transfernih cijena na nižu vrijednost koje dovodi do smanjenja poreza predviđeno je (ali nije obvezno) na temelju načela nepristrane transakcije samo u iznimnoj situaciji u kojoj je riječ o korelativnom usklađivanju koje se primjenjuje simetrično nakon primarnog usklađivanja koje je provela neka druga porezna jurisdikcija. Kao što je objašnjeno u odjeljku 6.3.2.2., jednostrano usklađivanje stvarno zabilježene dobiti na nižu vrijednost, provedeno radi predostrožnosti, nije rezultat točne primjene načela nepristrane transakcije ni općenito ni u posebnom slučaju izuzeća od oporezivanja viška dobiti.
- (179) Naime, članak 9. predložka porezne konvencije OECD-a primjenjuje se samo ako je utvrđeno da je ista dobit uključena u poreznu osnovicu dvaju zasebnih poduzeća s poslovnim nastanom na različitim poreznim područjima te je „stoga oporezovana” ili joj prijeti rizik od oporezivanja na oba područja.
- (180) Naposljetku, zabrinutost u pogledu dvostrukog neoporezivanja povezanog s usklađivanjima transfernih cijena izražena je i na Zajedničkom forumu EU-a o transfernim cijenama ⁽¹¹⁶⁾, na kojem je 2014. doneseno izvješće za rješavanje praktičnih problema povezanih s naknadnim usklađivanjem transfernih cijena određenih u trenutku transakcije koje se naziva „kompenzacijsko usklađivanje” ⁽¹¹⁷⁾. U izvješće je naglašen značaj simetričnog izračuna dobiti povezanih poduzeća u pogledu njihovih poslovnih ili financijskih odnosa. Poduzeća koja sudjeluju u transakciji trebala bi primjenjivati istu cijenu na svaku od transakcija. Prema tome, države članice trebale bi primjenjivati kompenzacijska usklađivanja samo kada je usklađivanje provedeno simetrično u računima obaju subjekata koji su strane u transakciji i kada je usklađivanje provedeno prije podnošenja porezne prijave u svrhu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja.
- (181) Zaključno, Komisija smatra da nije moguće smatrati da izuzeće od oporezivanja viška dobiti proizlazi izravno iz temeljnih ili vodećih načela svojstvenih referentnom sustavu ili da proizlazi iz važnih mehanizama potrebnih za

⁽¹¹⁵⁾ Vidjeti spojene predmete C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točku 75.

⁽¹¹⁶⁾ Zajednički forum EU-a o transfernim cijenama službeno je osnovan Odlukom Komisije 2007/75/EZ (SL L 32, 6.2.2007., str. 189.). On pomaže Europskoj komisiji i savjetuje je u poreznima pitanjima o transfernim cijenama. Zajednički forum EU-a o transfernim cijenama sastoji se od po jednog predstavnika poreznih uprava svake države članice i od 18 članova nevladinih organizacija. Njegov je predsjednik neovisan.

⁽¹¹⁷⁾ Izvješće o kompenzacijskim usklađivanjima, koje je Vijeće Europske unije potkrijepilo svojim zaključcima od 10. ožujka 2015. U glosaru Smjernica OECD-a izraz „kompenzacijsko usklađivanje” definiran je kako slijedi: „Usklađivanje u okviru kojeg porezni obveznik prijavljuje poreznoj upravi transfernu cijenu koja, prema njegovu mišljenju, odgovara cijeni nepristrane transakcije u okviru transakcije među povezanim poduzećima, iako se ta cijena razlikuje od iznosa koji se stvarno primjenjuje među povezanim poduzećima. To se usklađivanje provodi prije podnošenja porezne prijave.” Općenito, u izvješću se upućuje na usklađivanja transfernih cijena na inicijativu poreznog obveznika koja se provode naknadno (uglavnom krajem godine), transfernih cijena koje se utvrđuju u trenutku jedne ili niza transakcije, ili prije te transakcije ili niza transakcija.

funkcioniranje i učinkovitost sustava. Komisija zaključuje i da se predmetnim sustavom stoga jasno nadilazi ono što je potrebno i proporcionalno za postizanje cilja kojim se nastoji izbjeći dvostruko oporezivanje, te se ne može opravdati prirodom ni općom strukturom tog sustava.

6.3.4. Zaključak o postojanju selektivne prednosti

- (182) Iz prethodno navedenih razloga Komisija zaključuje da je predmetnim sustavom dodijeljena selektivna prednost belgijskim subjektima koji su dio multinacionalne grupe tako što je njihova porezna osnovica jednostrano usklađena na nižu vrijednost, što je dovelo do smanjenja njihovog tekućeg poreza u Belgiji u odnosu na poreze koje bi ti poduzetnici morali platiti na temelju općeg pravnog sustava oporezivanja dobiti društava u skladu sa sustavom oporezivanja poduzeća u Belgiji.

6.3.5. Korisnici predmetnog sustava

- (183) Obveznici predmetnog sustava belgijski su subjekti koji su dio multinacionalne grupe te su zatražili i dobili prethodno porezno mišljenje na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. i zbog kojih se jednostrano usklađivanje na nižu razinu primjenjivalo na stvarno zabilježene dobiti u njihovim računima za potrebe utvrđivanja njihove oporezive dobiti na temelju općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji. Komisija napominje da su ti subjekti dio multinacionalne grupe i da izuzeće od oporezivanja viška dobiti zbog njihove pripadnosti multinacionalnoj grupi predstavlja navedeni cilj predmetnog sustava.
- (184) Za potrebe primjene pravila u području državnih potpora može se smatrati da različiti pravni subjekti predstavljaju samo jednu gospodarsku jedinicu. Ta se gospodarska jedinica stoga smatra predmetnim društvom koje je primilo mjeru potpore. Kao što je Sud prije tvrdio „[p]ojam poduzetnika u kontekstu prava tržišnog natjecanja treba razumjeti kao pojam kojim se označava gospodarska jedinica, [...] iako, s pravnoga gledišta, tu gospodarsku jedinicu čini nekoliko fizičkih ili pravnih osoba”⁽¹¹⁸⁾. Kako bi utvrdio čini li više subjekata jednu gospodarsku cjelinu, Sud nastoji saznati postoji li kontrolni udio ili organska, gospodarska ili funkcionalna povezanost⁽¹¹⁹⁾. U ovom se slučaju belgijski subjekti koji su korisnici predmetnog sustava smatraju središnjim poduzetnicima koji upravljaju i kontroliraju grupu poduzetnika (ili određenu poduzetničku djelatnost u okviru grupe poduzeća). Ti subjekti tako često kontroliraju povezane subjekte određene grupe, a njih kontrolira subjekt koji upravlja cijelom grupom poduzeća. Stoga bi se cijela multinacionalna grupa trebala smatrati poduzetnikom koji je korisnik mjere potpore.
- (185) Osim toga, cijela multinacionalna grupa odlučuje o prenošenju dijela svojih djelatnosti u Belgiju ili o provedbi znatnih ulaganja u Belgiji, što je uvjet za korištenje predmetnim sustavom. Drugim riječima, kada je utvrđivanje transfernih cijena potrebno za utvrđivanje cijena proizvoda i usluga među različitim pravnim subjektima jedne te iste grupe, to utvrđivanje utječe na više poduzeća grupe (povećanje cijene jednog poduzetnika utječe na dobit drugog).
- (186) Prema tome, neovisno o tome jesu li grupe poduzeća organizirane kao različite pravne osobnosti ili ne, poduzeća koja su dio takve grupe trebaju se smatrati jednom grupom koja je korisnik predmetnog programa potpora⁽¹²⁰⁾. Stoga, osim belgijskih subjekata kojima je odobren predmetni program, Komisija smatra da su multinacionalne grupe kojima pripadaju ti subjekti primili državne potpore na temelju tog programa u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

⁽¹¹⁸⁾ Predmet C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, točka 11. Vidjeti i predmet T-137/02, Pollmeier Malchow/Komisija, ECLI:EU:T:2004:304, točku 50.

⁽¹¹⁹⁾ Predmet C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Komisija, ECLI:EU:C:2010:787, točke 47. do 55.; predmet C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA i drugi, ECLI:EU:C:2006:8, točka 112.

⁽¹²⁰⁾ Vidjeti, po analogiji, predmet 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, točka 11.: „Iz informacija koje su dostavili sami tužitelji proizlazi da je nakon restrukturiranja Valonska regija kontrolirala društvo Intermills i tri industrijska društva te da je, nakon prijenosa proizvodnih pogona na tri novoosnovana društva, društvo Intermills i dalje bilo zainteresirano za njih. Stoga valja utvrditi da, unatoč tome što svako od triju industrijskih društava ima pravnu osobnost koja je različita od bivšeg društva Intermills, ta društva zajedno čine jednu grupu, barem u pogledu potpore koju su dodijelila belgijska tijela. [...]”.

6.4. Zaključak o postojanju potpore

- (187) S obzirom na prethodno navedeno, Komisija zaključuje da je sustavom izuzeća od oporezivanja viška dobiti, koji se temelji na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992. i koji je uveden Zakonom od 21. lipnja 2004., dodijeljena selektivna prednost njegovim korisnicima te multinacionalnim grupama kojima pripadaju, da je taj sustav pripisiv Belgiji i financiran državnim sredstvima, da narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje i da može utjecati na trgovinu unutar Unije. Stoga predmetni sustav predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- (188) Budući da su predmetnim sustavom smanjeni rashodi koji bi uobičajeno teretili korisnike u okviru njihovih godišnjih djelatnosti, potrebno je smatrati da je njime dodijeljena operativna potpora korisnicima i multinacionalnim grupama kojima oni pripadaju.

6.5. Spojivost potpore

- (189) Državna potpora smatra se spojivom s unutarnjim tržištem ako pripada jednoj od kategorija navedenih u članku 107. stavku 2. UFEU-a ⁽¹²¹⁾. Može se smatrati spojivom s unutarnjim tržištem ako Komisija utvrdi da pripada jednoj od kategorija navedenih u članku 107. stavku 3. UFEU-a. Međutim, država članica koja dodijeli potporu mora podnijeti dokaz da je potpora spojiva s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavcima 2. i 3. UFEU-a.
- (190) Belgijska tijela nisu tvrdila da je poštovan i jedan uvjet koji bi omogućio utvrđivanje spojivosti programa potpora s unutarnjim tržištem.
- (191) Osim toga, kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi 188., predmetni je sustav potrebno smatrati kao da je njime dodijeljena operativna potpora. Općenito, potpore te vrste u načelu se ne mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 3. UFEU-a, s obzirom na to da se njima ne pogoduje razvoju određenih djelatnosti ili određenih gospodarskih regija te da predmetni porezni poticaji nisu vremenski ograničeni, regresivni ili proporcionalni onome što je potrebno za ublažavanje određene nepovoljne gospodarske situacije u predmetnim regijama.
- (192) Prema tome, sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti nije spojiv s unutarnjim tržištem.

6.6. Zakonitost potpore

- (193) U skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, države članice dužne su obavještavati Komisiju o svim planovima za dodjelu potpora (obveza prijavljivanja) i ne smiju poduzeti predviđene mjere potpore prije nego što Komisija donese konačnu odluku (obveza privremene obustave).
- (194) Komisija napominje da joj Belgija nije prijavila svoju namjeru dodjeljivanja potpora kroz predmetni program, a nije niti poštovala obvezu privremene obustave koju je imala na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a. Prema tome, u skladu s člankom 1. točkom (f) Uredbe (EU) 2015/1589, sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti predstavlja nezakonit program potpora koji je proveden kršeći članak 108. stavak 3. UFEU-a.

7. POVRAT

- (195) U skladu s člankom 16. stavkom 1. Uredbe (EU) 2015/1589, Komisija je dužna zahtijevati povrat nezakonitih i nespojivih potpora, a predmetna država članica poduzeti sve potrebne mjere za povrat nezakonitih potpora koje

⁽¹²¹⁾ U ovom se slučaju ne primjenjuju odstupanja iz članka 107. stavka 2. Ugovora, koja se odnose na potpore socijalnog karaktera koje se dodjeljuju pojedinim potrošačima, potpore za otklanjanje štete nastale zbog prirodnih nepogoda ili izvanrednih događaja te potpore koje se dodjeljuju gospodarstvu određenih područja Savezne Republike Njemačke.

su ocijenjene nespojivima s unutarnjim tržištem. Člankom 16. stavkom 2. Uredbe (EU) 2015/1589 utvrđeno je da potpora koja se treba vratiti obuhvaća i kamatu koja počinje teći od dana kada je nezakonita potpora stavljena na raspolaganje korisniku do dana njezina povrata. U Uredbi Komisije (EZ) br. 794/2004 ⁽¹²²⁾ detaljno su navedene metode za izračun kamata primjenjivih na povrat. Naposljetku, člankom 16. stavkom 3. Uredbe (EU) 2015/1589 određeno je da se „povrat potpore izvršava [...] bez odgađanja i u skladu s postupcima predviđenim nacionalnim pravom dotične države članice, pod uvjetom da isti omogućavaju neposredno i stvarno izvršenje odluke Komisije”.

7.1. Legitimna očekivanja i pravna sigurnost

- (196) Člankom 16. stavkom 1. Uredbe (EU) 2015/1589 propisano je i da Komisija ne smije zahtijevati povrat sredstava potpore ako bi to bilo u suprotnosti s općim načelima prava Unije.
- (197) Belgija najprije tvrdi da se načelima legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti treba spriječiti povrat potpora. Naime, ranije odluke Komisije o transfernim cijenama i državnim potporama navele su je na razmišljanje da iz određene porezne mjere ne može proizaći državna potpora ako država članica poštuje načelo nepristrane transakcije. Osim toga, Belgija tvrdi da bi činjenica da je iznos potpore teško kvantificirati i da bi povrat mogao dovesti do dvostrukog oporezivanja trebala spriječiti takav povrat.
- (198) Kada je riječ o tome da se belgijska tijela pozivaju na načelo zaštite legitimnih očekivanja, Komisija podsjeća da se, u skladu sa sudskom praksom Unije ⁽¹²³⁾, država članica čija su tijela dodijelila potporu kršeći postupovna pravila iz članka 108. stavka 3. UFEU-a ne može pozvati na legitimna očekivanja korisnika kako bi izbjegla svoju obvezu poduzimanja mjera potrebnih za izvršenje odluke Komisije kojom joj je izrečen povrat potpore. Naime, priznavanjem takve mogućnosti odredbe članaka 107. i 108. UFEU-a lišile bi se svakog korisnog učinka jer bi se nacionalna tijela stoga mogla osloniti na vlastito nezakonito ponašanje kako bi narušila učinkovitost odlukâ koje je Komisija donijela u skladu s tim odredbama UFEU-a. Stoga nije na predmetnoj državi članici, nego na poduzetniku korisniku, da se pozove na iznimne okolnosti na kojima bi se mogla temeljiti njegova legitimna očekivanja kako bi se usprotivio povratu nezakonite potpore ⁽¹²⁴⁾. Budući da se nijedan korisnik predmetnog programa nije pozvao na legitimna očekivanja u pogledu zakonitosti navedenog programa, Komisija smatra da je bespredmetno pozivanje Belgije na to načelo u svrhu povrata u skladu s ovom Odlukom.
- (199) U svakom slučaju, moguće je pozvati se na načelo zaštite legitimnih očekivanja ako se ona temelje na aktu Komisije koji upućuje na utemeljena očekivanja ⁽¹²⁵⁾. Belgijska se tijela ne mogu pozvati ni na kakvo određeno očekivanje u pogledu sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti. Konkretno, osim činjenice da izvješće skupine za „kodeks postupanja” na kojem je predsjedništvo temeljilo svoje zaključke od 19. ožujka 2003. nije objavljeno, Sud je potvrdio da zaključci Vijeća Europske unije, kojima je potvrđen sporazum koji su države članice sklopile tako što je skupina za „kodeks postupanja” ispitala nacionalne porezne mjere, ne predstavljaju precizna jamstva ⁽¹²⁶⁾. Sud je posebno potvrdio da „se tim zaključcima Vijeća izražava politička želja i da njihov sadržaj ne može proizvesti pravne učinke na koje bi se pojedinci mogli pozvati pred Sudom. Nadalje, navedeni zaključci ne mogu ni u kojem slučaju obvezivati Komisiju pri izvršenju njezinih ovlasti koje su joj povjerene Ugovorom u području državnih potpora.”
- (200) Kada je riječ o pozivanju Belgije na načelo pravne sigurnosti i, konkretno, o ranijoj praksi odlučivanja Komisije kojom je potvrđeno načelo nepristrane transakcije, Komisija najprije podsjeća da ona nije obvezana tom praksom

⁽¹²²⁾ Uredba Komisije (EZ) br. 794/2004 od 21. travnja 2004. o provedbi Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 93. Ugovora o EZ (SL L 140, 30.4.2004., str. 1.).

⁽¹²³⁾ Vidjeti predmet C-5/89, Komisija/Njemačka, ECLI:EU:C:1990:320, točku 17., i predmet C-310/99, Italija/Komisija, ECLI:EU:C:2002:143, točku 104.

⁽¹²⁴⁾ Vidjeti predmet T-67/94, Ladbroke Racing/Komisija, ECLI:EU:T:1998:7, točku 183.; vidjeti i spojene predmete T-116/01 i T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA i Diputacion Floral de Vizcaya/Komisija, ECLI:EU:T:2003:217, točku 203.

⁽¹²⁵⁾ Vidjeti predmet T-290/97, Mehibas Dordtselaan/Komisija, ECLI:EU:T:2000:8, točku 59.; i spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točku 147.

⁽¹²⁶⁾ Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, točke 150. do 152.

odlučivanja. Svaku je mjeru potencijalne potpore potrebno ocijeniti na temelju njezinih karakteristika s obzirom na objektivne kriterije iz članka 107. stavka 1. UFEU-a tako da, kad bi se pokazalo da je praksa odlučivanja drukčija, to ne bi moglo utjecati na valjanost tvrdnji iz ove Odluke ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Osim toga, Komisija tvrdi da je ona, u skladu s odlukama koje su navela belgijska tijela, u prošlosti zaključila da odstupanje od načela nepristrane transakcije u svrhu utvrđivanja oporezive dobiti grupe predstavlja državnu potporu ako se njime smanjuje porez koji taj subjekt mora platiti u skladu sa zajedničkim sustavom oporezivanja dobiti poduzetnika ⁽¹²⁸⁾. Usto, Komisija podsjeća da je jasno zaključila u okviru svojeg ispitivanja programa namijenjenog novim koordinacijskim centrima koji je predložila Belgija, da je u Belgiji potrebno oporezivati dobiti belgijskog subjekta, a koje premašuju dobit utvrđenu metodom dodatka na troškove (metoda „cost plus”), čak i ako iz te metode proizlazi dobit za koju se smatra da je u skladu s načelom nepristrane transakcije ⁽¹²⁹⁾. Taj je zaključak potvrdio Sud ⁽¹³⁰⁾. Budući da sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti predstavlja odstupanje u odnosu na načelo nepristrane transakcije, kao što je to dokazano u odjeljku 6.3.2.2., Belgija se nije mogla osloniti na te odluke kako bi utvrdila da bi povrat bio protivan općem načelu pravne sigurnosti. Naprotiv, Belgija je trebala znati da porezni sustav kojim se pogoduje njegovim obveznicima tako što se umjetno smanjuje njihova porezna osnovica može dovesti do kršenja pravila u području državnih potpora. U slučaju da je imala dvojbe, trebala je prijaviti Komisiji predmetni sustav prije nego što ga je provela.
- (202) Kada je riječ o navodnim poteškoćama s kvantificiranjem iznosa potpore u okviru programa, Komisija ne vidjeti zašto bi takvo kvantificiranje bilo teško provedivo. Budući da izuzeće od oporezivanja viška dobiti odgovara postotku dobiti prije oporezivanja koje se primjenjuje na stvarno zabilježenu dobit belgijskog subjekta neke grupe, dovoljno je, da bi se otklonila selektivna prednost koja je nastala tom mjerom, vratiti razliku između poreza dugovanog na temelju stvarno zabilježene dobiti i stvarno plaćenog poreza u okviru predmetnog sustava, uvećanu za kamate na taj iznos obračunane od dana dodjele potpore.
- (203) Naposljetku, u pogledu argumenta Belgije prema kojem povrat može dovesti do dvostrukog oporezivanja, Komisija upućuje na odjeljak 6.3.3. i podsjeća da je dvostruko oporezivanje moguće jedino ako je dobit uključena u poreznu osnovicu belgijskog subjekta grupe i u poreznu osnovicu inozemnog povezanog subjekta. Međutim, izuzeće od oporezivanja viška dobiti odnosi se, međutim, na jednostrano usklađivanje koje nije odobreno zbog prethodnog oporezivanja na drugom poreznom području. U svakom slučaju, čak i kada bi postojao opravdani strah od dvostrukog oporezivanja, bilo bi ga moguće otkloniti uobičajenim mehanizmima koji su uspostavljeni u skladu s bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, arbitražnim sporazumom EU-a ili pravilnom primjenom članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Naime, kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi 173., usklađivanja na nižu vrijednost koja provodi belgijska porezna uprava jer je istu dobit oporezivala druga porezna jurisdikcija (na temelju prijave poreznog obveznika ili nakon što ga je inozemna porezna jurisdikcija prvotno uskladila na višu vrijednost) opravdana su prirodom i općom strukturom poreznog sustava te ne predstavljaju državnu potporu.
- (204) Zaključno, nije prihvaćen nijedan od argumenata koje je Belgija iznijela u prilog sprječavanju ili ograničavanju povrata potpora dodijeljenih primjenom predmetnog sustava.

7.2. Metoda povrata

- (205) Komisija je u skladu s UFEU-om i ustaljenom sudskom praksom Suda nadležna odlučiti mora li predmetna država članica ukinuti ili izmijeniti potporu za koju je ustanovila da nije spojiva s unutarnjim tržištem. Osim toga, Sud je oduvijek tvrdio da obveza države da ukine potporu koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem ima za cilj ponovnu uspostavu prethodnog stanja. U tom je pogledu smatrao da je taj cilj ostvaren kada

⁽¹²⁷⁾ Vidjeti predmet C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, točku 21.

⁽¹²⁸⁾ Vidjeti Odluku Komisije od 11. srpnja 2001. u predmetu C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Njemačka: kontrolni i koordinacijski centri inozemnih poduzeća (SL C 304, 30.10.2001., str. 2.). Odluka 2003/501/EZ.

⁽¹²⁹⁾ Vidjeti Odluku Komisije 2005/378/EZ od 8. rujna 2004. o programu potpore koji je Belgija namjeravala provesti u korist koordinacijskih centara (SL L 125, 18.5.2005., str. 10.), i osobito uvodne izjave 22., 34. i 37. te njezin članak 1. točku (b).

⁽¹³⁰⁾ Vidjeti i spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416.

korisnik vrati iznose koji su mu isplaćeni na temelju nezakonitih potpora, čime gubi prednost koju je imao na tržištu u odnosu na svoje konkurente te da se ponovno uspostavlja situacija koja je prethodila isplati potpore.

- (206) Nijednom se odredbom prava Unije od Komisije ne zahtijeva da kvantificira točan iznos potpore koja je ocijenjena nespojivom s unutarnjim tržištem, a čiji povrat Komisija nalaže. Naprotiv, dovoljno je da Komisijina odluka sadržava podatke koji adresatu omogućuju da sâm utvrdi taj iznos bez pretjeranih poteškoća ⁽¹³¹⁾.
- (207) Kada je riječ o nezakonitim državnim potporama koje se sastoje od poreznih mjera, u točki 35. priopćenja o oporezivanju poduzetnika navedeno je da se iznos koji je potrebno vratiti izračunava na temelju usporedbe između stvarno plaćenog poreza i poreza koji bi trebalo platiti u skladu s pravilima koja se inače primjenjuju. Kako bi izračunala iznos poreza koji bi trebalo platiti da su poštovana pravila koja se inače primjenjuju, odnosno da nije odobreno izuzeće od oporezivanja viška dobiti, belgijska porezna uprava treba ponovno procijeniti porez koji duguju subjekti koji su korisnici predmetnog sustava za svaku tekuću poslovnu godinu kada su se njime služili. Iznosi potpore koje svi korisnici ⁽¹³²⁾ moraju vratiti obuhvaćaju sljedeće:
- iznos poreza koji nije plaćen na temelju svih prethodnih poreznih mišljenja donesenih u korist korisnika, i
 - kamate na taj iznos, koje se obračunavaju od dana dodjele potpore.
- Potpore se smatra dodijeljenom od dana kada je neplaćeni iznos, u nedostatku prethodnog poreznog mišljenja, trebao biti plaćen za svaku poreznu godinu.
- (208) Iznos neplaćenog poreza tijekom određene poslovne godine zbog određenog prethodnog poreznog mišljenja jednak je:
- dobiti koja je stvarno odbijena od pozitivne porezne osnovice,
 - pomnoženoj sa stopom poreza na dobit trgovačkih društava predmetne porezne godine.
- (209) U načelu, u svrhu izračuna iznosa neplaćenog poreza potrebno je uzeti u obzir odbitak viška dobiti koju obveznik prijavi u svojoj godišnjoj poreznoj prijavi, eventualno nakon što je ispravi belgijska porezna uprava u okviru poreznog nadzora.
- (210) Ako se odbitak na koji korisnik ima pravo u određenoj poslovnoj godini ne može (u potpunosti) provesti tijekom te poslovne godine zbog nedovoljne pozitivne porezne osnovice i ako se iznos koji nije stvarno odbijen prenese u sljedeću poreznu godinu, smatra se da je potpora dodijeljena tijekom sljedeće poslovne godine ili sljedećih poslovnih godina kada je iznose viška dobiti moguće stvarno odbiti od pozitivne porezne osnovice.
- (211) Budući da je povratom potrebno osigurati da je porez koji konačno duguje korisnik sustava porez koji je trebao platiti da nema sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti, metodu opisanu u uvodnim izjavama od 207. do 210. moguće je dodatno pojasniti u suradnji s belgijskim tijelima tijekom postupka povrata kako bi se utvrdio stvaran iznos porezne prednosti dodijeljene korisnicima ovisno o njihovim pojedinačnim situacijama. Porez koji je trebalo platiti da nije bilo sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti potrebno je izračunati na temelju općeg sustava koji se primjenjivao u Belgiji u trenutku dodjele potpore i uzimajući u obzir stvarnu činjeničnu i pravnu situaciju korisnika, a ne druge hipotetske situacije koje se temelje na različitim operativnim i pravnim okolnostima, koje bi korisnik mogao odabrati u nedostatku navedenog sustava izuzeća od oporezivanja.

⁽¹³¹⁾ Vidjeti predmet C-441/06, Komisija/Francuska, ECLI:EU:C:2007:616, točku 29., i navedenu sudsku praksu.

⁽¹³²⁾ Popis korisnika koji su dostavila belgijska tijela priložen je ovoj Odluci i Komisija ga je uzela u obzir tek indikativno. Njime nikako nije ograničena obveza Belgije da popiše sve korisnike potpora dodijeljenih na temelju osporavanog sustava i da od njih zahtijeva povrat ukupnog iznosa koji im je dodijeljen, uključujući korisnike koji su ostvarili porezne prednosti u skladu s navedenim sustavom i koji nisu navedeni u prilogu te nove porezne prednosti dodijeljene na temelju istog sustava korisnicima navedenima na tom popisu.

8. ZAKLJUČAK

- (212) Zaključno, Komisija smatra da je Belgija nezakonito uspostavila sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti kršeći članak 108. stavak 3. UFEU-a. U skladu s člankom 16. Uredbe (EU) 2015/1589, Belgija je dužna vratiti sve potpore dodijeljene korisnicima navedenog sustava,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

Članak 1.

Sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti, koji se temelji na članku 185. stavku 2. točki (b) Zakona o porezu na dohodak iz 1992. na temelju kojeg je Belgija izdavala prethodna porezna mišljenja u korist belgijskih subjekata multinacionalnih grupa poduzetnika, na temelju kojih je navedenim subjektima odobrila izuzeće od poreza na dobit trgovačkih društava u pogledu dijela dobiti koju ostvaruju, predstavlja potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koja nije spojiva s unutarnjim tržištem te ju je Belgija nezakonito provela kršeći članak 108. stavak 3. UFEU-a.

Članak 2.

1. Belgija je dužna zahtijevati povrat nespojive i nezakonite potpore iz članka 1. od njezinih korisnika.
2. Sve iznose koje korisnici još nisu vratili nakon povrata opisanog u stavku 1. vraćaju grupe poduzetnika kojima korisnik pripada.
3. Na iznose koje je potrebno vratiti obračunavaju se kamate od dana kada su potpore stavljene na raspolaganje korisnicima do dana njihovog stvarnog povrata.
4. Kamate na iznose koje je potrebno vratiti izračunavaju se na temelju složenoga kamatnog računa u skladu s poglavljem V. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004.
5. Od dana donošenja ove Odluke Belgija ukida potporu iz članka 1. i poništava sve isplate koje još nisu provedene na temelju navedene potpore.
6. Belgija odbija svaki zahtjev za prethodno porezno mišljenje koji zaprimi Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja i koji se odnosi na potporu iz članka 1. ili koji je u trenutku donošenja ove Odluke već podnesen.

Članak 3.

1. Povrat dodijeljenih potpora iz članka 1. trenutačan je i učinkovit.
2. Belgija je dužna osigurati potpunu provedbu ove Odluke u roku od četiri mjeseca od dana njezine objave.

Članak 4.

1. U roku od dva mjeseca od dana objave ove Odluke Belgija mora Komisiji dostaviti sljedeće informacije:
 - (a) popis korisnika potpore iz članka 1. i ukupan iznos koji je svaki od njih primio na temelju te potpore;

- (b) ukupan iznos (glavnica i kamate) koji svaki korisnik treba vratiti;
- (c) detaljan opis poduzetih i predviđenih mjera radi usklađivanja sa zahtjevima ove Odluke;
- (d) dokumente kojima se dokazuje da je korisnicima naložen povrat potpore.

2. Belgija je dužna obavještavati Komisiju o napretku nacionalnih mjera poduzetih radi provedbe ove Odluke do potpunog povrata dodijeljene potpore iz članka 1. Na zahtjev Komisije odmah dostavlja sve podatke o već poduzetim i predviđenim mjerama radi usklađivanja s ovom Odlukom. Dostavlja i detaljne podatke o iznosima potpore i kamatama koje su korisnici potpora već vratili.

Članak 5.

Ova je Odluka upućena Kraljevini Belgiji.

Sastavljeno u Bruxellesu 11. siječnja 2016.

Za Komisiju
Margrethe VESTAGER
Članica Komisije

PRILOG

POPIS PRETHODNIH POREZNIH MIŠLJENJA IZDANIH U SKLADU S PREDMETNIM PROGRAMOM

Br. poreznog mišljenja	Datum	Društvo	Početak valjanosti	Kraj valjanosti	EBIT-a oslobođenog od poreza (%)	NPBT-a oslobođenog od poreza (%)	Ukupan višak dobiti Prijave Uvoz – izvoz 2005.–2014.
500.117	26.5.2005.	BASF Antwerpen	Razdoblje od 3 godine				[...]
500.249	15.12.2005.	Eval Europe NV	1.4.2004.	2009.			[...]
500.343	4.5.2006.	BASF Antwerpen	Razdoblje od 4 godine				[...]
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	Razdoblje od 5 i 3 godine				[...]
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.			

Br. poreznog mišljenja	Datum	Društvo	Početak valjanosti	Kraj valjanosti	EBIT-a oslobođenog od poreza (%)	NPBT-a oslobođenog od poreza (%)	Ukupan višak dobiti Prijava Uvoz – izvoz 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]	[...]

Br. poreznog mišljenja	Datum	Društvo	Početak valjanosti	Kraj valjanosti	EBIT-a oslobođenog od poreza (%)	NPBT-a oslobođenog od poreza (%)	Ukupan višak dobiti Prijave Uvoz – izvoz 2005.–2014.
2011.569	26.2.2013.	Nomacorc	1.1.2012.	2016.		[60–80]	[...]
2011.572	18.12.2012.	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012.	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012.	2017.		[80–100]	[...]
2012.038	6.3.2012.	Kinepolis Group NV	1.1.2012.	2016.		[60–80]	[...]
2012.062	24.5.2012.	Celio International NV	1.2.2012.	2017.			[...]
2012.066	3.4.2012.	[...] (*)	1.1.2013.	2018.		[60–80]	
2012.101	17.4.2012.	[...] (*)	1.1.2014.	2019.		[60–80]	
2012.180	18.9.2012.	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012.			[60–80]	[...]
2012.182	18.9.2012.	[...] (*)	31.7.2013.	2015.		[40–60]	
2012.229	28.8.2012.	ABI	1.1.2011.	2016.		[80–100]	[...]
2012.229	29.8.2012.	AMPAR				[80–100]	[...]
2012.355	6.11.2012.	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013.	2017.		[60–80]	[...]
2012.375	20.11.2012.	Capsugel Belgium NV	1.1.2012.	2017.		[60–80]	[...]
2012.379	20.11.2012.	Wabco Europe BVBA	1.1.2012.	2017.		[40–60]	[...]
2012.446	18.12.2012.	[...] (*)	1.1.2015.	2020.		[60–80]	
2012.468	26.2.2013.	BASF Antwerpen	Razdoblje od 6 godine				[...]
2013.052	16.4.2013.	[...] (*)	Razdoblje od 3 godine				
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]	

Br. poreznog mišljenja	Datum	Društvo	Početak valjanosti	Kraj valjanosti	EBIT-a oslobođenog od poreza (%)	NPBT-a oslobođenog od poreza (%)	Ukupan višak dobiti Prijave Uvoz – izvoz 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]		
UKUPNI višak								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) U skladu s informacijama koje je dostavila Belgija, ta društva nisu prijavila višak dobiti u svojim poreznim prijavama do porezne godine 2013.

(**) Taj iznos predstavlja ukupan višak dobiti koji su prijavila društva u svojim poreznim prijavama, ali ne upućuje na iznos dodijeljene državne potpore.

Izvor: priopćenje belgijskih tijela od 29. svibnja 2015. nakon odluke o pokretanju postupka