

**DECYZJA KOMISJI (UE) 2016/1699****z dnia 11 stycznia 2016 r.****w sprawie programu pomocy państwa dotyczącego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Belgię***(notyfikowana jako dokument nr C(2015) 9837)***(Jedynie teksty w języku francuskim i niderlandzkim są autentyczne)****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag <sup>(1)</sup> zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

**1. PROCEDURA**

- (1) Pismem z dnia 19 grudnia 2013 r. Komisja wezwała Belgię do udzielenia informacji dotyczących „systemu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących opodatkowania nadmiernych zysków” („zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków” lub „przedmiotowy system”) przewidzianego w art. 185 § 2 lit. b) belgijskiego kodeksu podatkowego w zakresie podatków dochodowych z 1992 r. („CIR 92”, fr. *code des impôts sur le revenu*). Komisja wezwała Belgię również do przedstawienia wykazu wszystkich interpretacji indywidualnych związanych ze stosowaniem systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (2) Pismem z dnia 21 stycznia 2014 r. Belgia odpowiedziała na pytania przedstawione w wezwaniu do udzielenia informacji wystosowanym przez Komisję. Nie przekazała jednak wymaganego wykazu interpretacji indywidualnych, wyjaśniając, że dostarczenie takiego wykazu zajmie więcej czasu.
- (3) W dniu 21 lutego 2014 r. Komisja przesłała dodatkowe pytania i ponownie wezwała do przedstawienia wykazu interpretacji indywidualnych. W przypadku interpretacji wydanych w 2004 r., 2007 r., 2010 r. i 2013 r. w ramach przedmiotowego systemu Komisja wezwała również do przekazania pełnych tekstów tych interpretacji oraz odnośnych wniosków o wydanie interpretacji, załączników oraz w stosownych przypadkach całej późniejszej korespondencji dotyczącej tych wniosków.
- (4) W dniu 18 marca 2014 r. Belgia odpowiedziała na dodatkowe pytania Komisji, przesyłając wymagane interpretacje indywidualne, w tym wnioski, załączniki i późniejszą korespondencję związaną z wydaniem tych interpretacji.
- (5) Pismem z dnia 28 lipca 2014 r. Komisja powiadomiła Belgię, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków może stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Komisja wezwała również Belgię do udzielenia dodatkowych informacji na temat szeregu poszczególnych interpretacji. Pismami z dnia 1 września 2014 r. i z dnia 4 listopada 2014 r. Belgia opowiedziała na wezwanie z dnia 28 lipca 2014 r.
- (6) Dnia 25 września 2014 r. odbyło się spotkanie z udziałem służb Komisji i władz belgijskich.

<sup>(1)</sup> Dz.U. C 188 z 5.6.2015, s. 24.

- (7) Pismem z dnia 3 lutego 2015 r. Komisja powiadomiła Belgię o podjęciu decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego określonego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej („TFUE”) w odniesieniu do zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (8) W dniu 29 maja 2015 r. po złożeniu wniosku o przedłużenie terminów Belgia przedstawiła swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.
- (9) W dniu 5 czerwca 2015 r. decyzja o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego („decyzja o wszczęciu postępowania”) została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* <sup>(2)</sup>. W decyzji tej Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag w sprawie przedmiotowego środka.
- (10) W dniach 1 i 2 lipca 2015 r. zainteresowane strony przedstawiły swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, które przekazano władzom belgijskim. W dniu 14 września 2015 r. Belgia powiadomiła Komisję, że nie zamierza komentować tych uwag.
- (11) Pismem z dnia 16 września 2015 r. Komisja zwróciła się do Belgii o uzasadnienie niektórych argumentów przedstawionych w jej pisemnych uwagach z dnia 29 maja 2015 r. dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania. Belgia odpowiedziała na to wezwanie pismem z dnia 16 października 2015 r.
- (12) W dniu 20 października 2015 r. i w dniu 7 grudnia 2015 r. odbyły się spotkania służb Komisji i władz Belgii.

## 2. OPIS PRZEDMIOTOWEGO SYSTEMU

### 2.1. System zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków

- (13) System zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków pozwala spółkom będącym rezydentami belgijskimi i należącym do grupy wielonarodowej, a także belgijskim zakładom spółek będących rezydentami innych państw i należącym do grupy wielonarodowej („podmioty belgijskie należące do grupy”) na zastosowanie w Belgii obniżonej podstawy opodatkowania poprzez odliczenie „nadmiernych zysków” od zysków faktycznie odnotowanych. Wspomniane nadmierne zyski określa się, oszacowując hipotetyczny średni zysk, jaki przedsiębiorstwo samodzielne <sup>(3)</sup> prowadzące porównywalną działalność mogłoby osiągnąć w porównywalnych okolicznościach, oraz odejmując tę kwotę od zysku rzeczywiście odnotowanego przez podmiot belgijski należący do grupy. Aby umożliwić skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, biuro ds. interpretacji indywidualnych („Service des Décisions Anticipées”) musi wydać interpretację indywidualną.
- (14) Zdaniem władz belgijskich <sup>(4)</sup> zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków ma na celu zapewnienie, aby podmioty belgijskie należące do grupy były opodatkowane tylko na podstawie zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej, poprzez umożliwienie im odliczenia od podstawy opodatkowania zarejestrowanego zysku, który wykracza poza wspomniany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej i na który składają się synergii, korzyści skali i inne korzyści wynikające z uczestnictwa w grupie wielonarodowej oraz którego nie uzyskałoby porównywalne przedsiębiorstwo samodzielne.
- (15) Według władz belgijskich <sup>(5)</sup> wysokość nadmiernych zysków objętych zwolnieniem w ramach systemu zwolnienia określa się poprzez zastosowanie dwuetapowego podejścia:
  - po pierwsze, ceny wolnorynkowe, które stosuje się w transakcjach zawieranych między podmiotem belgijskim należącym do grupy oraz jego przedsiębiorstwami powiązаныmi, określa się na podstawie sprawozdania dotyczącego cen transferowych, przedstawionego przez podatnika. Jeżeli podmiot belgijski należący do grupy jest uznawany za „centralnego przedsiębiorcę” w ramach tej relacji, jemu przypisuje się zysk rezydualny uzyskany w wyniku tych transakcji,

<sup>(2)</sup> Zob. przypis 1.

<sup>(3)</sup> Zob. pkt 30 uwag Belgii z dnia 29 maja 2015 r. dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania, zgodnie z którym termin „samodzielne” oznacza, że dany podmiot nie jest członkiem wielonarodowej grupy przedsiębiorstw powiązanych.

<sup>(4)</sup> Zob. w szczególności uwagi Belgii z dnia 29 maja 2015 r. dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 39 i 40.

<sup>(5)</sup> Zob. uwagi Belgii z dnia 29 maja 2015 r. dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 30.

- po drugie, zdaniem Belgii nie należy uznawać zysku rezydualnego za zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej przez podmiot belgijski należący do grupy, ponieważ może on przewyższać zysk, który uzyskałoby porównywalne przedsiębiorstwo samodzielne w okolicznościach porównywalnych do tych, w jakich działa ten podmiot, bez uczestniczenia w grupie wielonarodowej. W związku z tym te „nadmierne zyski” określa się na podstawie drugiego sprawozdania przedstawianego przez podatnika w związku z wnioskiem o interpretację indywidualną, który złożył w ramach przedmiotowego systemu, oraz zwalnia się je z podatku.
- (16) Belgia utrzymuje, że w sprawozdaniach przedstawianych w trakcie tych dwóch etapów stosuje się najwłaściwsze metody OECD w zakresie ustalania cen transferowych. W praktyce dostarczone informacje wskazują, że metodą stosowaną podczas drugiego etapu jest metoda marży transakcyjnej netto („MMTN”). Zastosowanie MMTN w tym kontekście miało na celu określenie wskaźnika zastępczego rentowności podmiotu należącego do grupy wielonarodowej poprzez porównanie tej rentowności z zyskami porównywalnych przedsiębiorstw niezależnych (samodzielnych) <sup>(6)</sup>, które prowadzą podobną działalność. MMTN pozwala na oszacowanie zysku, jaki przedsiębiorstwa niezależne mogłyby osiągnąć w ramach danej działalności, na przykład sprzedaży towarów, poprzez przyjęcie odpowiedniej podstawy, takiej jak koszty, obroty lub inwestycje w aktywach trwałych (w zależności od wypełnianych funkcji, przyjętego ryzyka i wykorzystanych aktywów), oraz zastosowanie współczynnika zysku („wskaźnik poziomu zysku”) odpowiadającego zyskowi, który odnotowuje się na tej samej podstawie w przypadku porównywalnych przedsiębiorstw niezależnych.
- (17) MMTN umożliwia obliczenie hipotetycznego średniego zysku podmiotu belgijskiego należącego do grupy na podstawie badania obejmującego porównanie tego podmiotu z porównywalnymi przedsiębiorstwami samodzielnymi <sup>(7)</sup>. Hipotetyczny średni zysk stanowi wartość w przedziale międzykwartylowym wskaźnika poziomu zysku wybranego dla danego zbioru porównywalnych przedsiębiorstw samodzielnymi <sup>(8)</sup>, którego wartość średnią oblicza się dla danego okresu (na ogół wynoszącego pięć lat). Belgia uznaje ten hipotetyczny średni zysk jako zysk, który uzyskałby podmiot belgijski należący do grupy, gdyby stanowił przedsiębiorstwo samodzielne, a nie podmiot należący do grupy wielonarodowej. Do celów niniejszej decyzji zysk określa się jako „skorygowany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej”.
- (18) Wysokość nadmiernych zysków, jakie mają być zwolnione z podatku, oblicza się następnie jako różnicę między zyskiem osiągniętym zgodnie z zasadą ceny rynkowej, oszacowanym podczas pierwszego etapu dla podmiotu belgijskiego należącego do grupy (jako średnia obliczona dla uwzględnianego okresu), oraz „skorygowanym zyskiem osiągniętym zgodnie z zasadą ceny rynkowej”, określonym podczas drugiego etapu (również jako średnia obliczona dla takiego samego uwzględnianego okresu). Różnicę tę wyraża się jako wartość procentową zwolnienia z opodatkowania zysku przed opodatkowaniem (EBIT <sup>(9)</sup> lub PBT <sup>(10)</sup>), aby otrzymać średnią wartość procentową nadmiernych zysków w uwzględnianym okresie. Ta wartość procentowa wyraża obniżenie podstawy opodatkowania, które przyjęto i zastosowano, w ramach przedmiotowego systemu, do zysku rzeczywiście odnotowanego przez podmiot belgijski należący do grupy w okresie pięciu lat, w którym interpretacja indywidualna była wiążąca dla belgijskich organów podatkowych.
- (19) Władze belgijskie utrzymują, że oczekiwane wyniki handlowe podmiotów korzystających z przedmiotowego systemu ocenia się na podstawie zysku, który podmioty te rzeczywiście odnotowały po trzech latach. Ustaloną wartość procentową można następnie w razie potrzeby skorygować podczas tej oceny. Nic jednak nie wskazuje na to, że w wyniku takiej oceny przeprowadzono już korektę wartości procentowej obniżenia ustalonej w przypadkach badanych przez Komisję.
- (20) Na podstawie art. 185 § 2 CIR 92 interpretacja indywidualna jest obowiązkowo wymagana, aby móc skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków. Przepis ten ogranicza również wydawanie takich interpretacji podmiotom należącym do wielonarodowej grupy przedsiębiorstw powiązanych w kontekście ich stosunków transgranicznych. Ponadto zgodnie z belgijską ustawą z dnia 24 grudnia 2002 r. <sup>(11)</sup> interpretacje indywidualne można wydawać tylko w odniesieniu do nowych sytuacji <sup>(12)</sup>.
- (21) Biorąc pod uwagę, że aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, wymagana jest interpretacja indywidualna i że interpretację taką można wydać tylko w odniesieniu do zysków wynikających z nowych sytuacji, korzyść, jaką grupa wielonarodowa będzie mogła uzyskać w ramach przedmiotowego systemu, zależy od relokacji lub zwiększenia działalności w Belgii i jest proporcjonalna do znaczenia nowych rodzajów działalności i nowych zysków generowanych w kraju. Badane przez Komisję interpretacje indywidualne wydane w ramach przedmiotowego systemu dotyczą nieodmiennie zmian struktury organizacyjnej

<sup>(6)</sup> Zob. glosariusz wytycznych OECD w sprawie cen transferowych: „Dwa przedsiębiorstwa są od siebie niezależne, jeżeli nie są powiązane”.

<sup>(7)</sup> Komisja zauważyła, że w niektórych przypadkach przedsiębiorstwa, które na potrzeby badania porównawczego wybrano jako przedsiębiorstwa porównywalne, nie są uznanymi za podobne przedsiębiorstwami samodzielnymi, lecz uznanymi za podobne spółkami holdingowymi lub dominującymi, tj. stanowiącymi skonsolidowaną grupę, wybranymi na podstawie informacji skonsolidowanych.

<sup>(8)</sup> Zysk ze sprzedaży stanowi wskaźnik poziomu zysku, który jest najpowszechniej stosowany do określenia podstawy opodatkowania podmiotu belgijskiego należącego do grupy.

<sup>(9)</sup> *Earnings Before Interest and Taxes*, tj. zysk przed odsetkami i opodatkowaniem.

<sup>(10)</sup> *Profit Before Tax*, tj. zysk przed opodatkowaniem.

<sup>(11)</sup> Ustawa z dnia 24 grudnia 2002 r. zmieniająca system opodatkowania dochodów osób prawnych i ustanawiająca system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, *Moniteur Belge* nr 410 z dnia 31 grudnia 2002 r., wydanie drugie, s. 58817.

<sup>(12)</sup> Zob. motywy 44 i 45.

grupy wielonarodowej; w tym kontekście kluczowe elementy opisane we wnioskach o interpretację indywidualne wskazują przede wszystkim na planowaną relokację działalności w Belgii, realizację nowych inwestycji i stworzenie w tym kraju nowych miejsc pracy.

- (22) Podsumowując, na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 podmioty belgijskie należące do grupy, na rzecz których wydano interpretację indywidualną w ramach przedmiotowego systemu, mogą dokonywać corocznej ujemnej korekty swojej podstawy opodatkowania z tytułu podatku od osób prawnych w odniesieniu do przyszłych sytuacji, odliczając domniemane „nadmierne zyski” od rzeczywiście odnotowanego zysku. Władze belgijskie uważają zatem, że wspomnianych nadmiernych zysków nie należy przypisywać podmiotowi belgijskiemu należącemu do grupy, a tym samym należy je odliczyć od podstawy opodatkowania obowiązującej w Belgii zgodnie z art. 185 § 2 lit. b) CIR 92. W związku z tym podmiot belgijski należący do grupy, który korzysta ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, jest opodatkowany na podstawie kwoty odpowiadającej różnicy między jego zyskiem rzeczywiście odnotowanym a jego „nadmiernymi zyskami”.

## 2.2. Mające zastosowanie przepisy ustawowe i wykonawcze

### 2.2.1. Opodatkowanie dochodów w ramach systemu podatków od osób prawnych w Belgii

- (23) W CIR 92 określono stosowane przez Belgię zasady opodatkowania dochodów. W art. 1 określono cztery kategorie podatków dochodowych, obejmujące podatek od osób fizycznych (tytuł II, art. 3–178), od osób prawnych będących rezydentami (tytuł III, art. 179–219), innych osób prawnych (tytuł IV, art. 220–226) i podatników niebędących rezydentami – osób fizycznych, przedsiębiorstw, innych osób prawnych (tytuł V, art. 227–248/3).
- (24) Art. 183 CIR 92 stanowi, że dochody podlegające opodatkowaniu na mocy tytułu III (osoby prawne będące rezydentami) mają ten sam charakter, co dochody podlegające opodatkowaniu na mocy tytułu II (osoby prawne) i że kwotę do opodatkowania ustala się na podstawie zasad mających zastosowanie do zysków. W art. 24 CIR 92 wyjaśniono, że podlegające opodatkowaniu dochody przedsiębiorstw przemysłowych, handlowych i rolnych obejmują wszystkie dochody wynikające z działalności gospodarczej, w tym zyski pochodzące z „wszystkich operacji przeprowadzanych przez zakłady tych przedsiębiorstw lub za ich pośrednictwem” oraz z „każdego zwiększenia wartości składników aktywów [...] i każdego zmniejszenia wartości składników pasywów [...], jeżeli te zyski i straty kapitałowe zostały zrealizowane lub wykazane w księgach rachunkowych lub rocznych sprawozdaniach finansowych”.
- (25) Artykuł 185 § 1 CIR 92 stanowi, że osoby prawne podlegają opodatkowaniu w zakresie całkowitej kwoty zysków przed ich podziałem. W związku z art. 1, 24 i 183 CIR 92 przepis ten oznacza, że dochód podlegający opodatkowaniu na mocy belgijskiego prawa podatkowego musi obejmować co najmniej – jako punkt wyjścia i niezależnie od ewentualnych późniejszych korekt dodatnich lub ujemnych – całkowitą kwotę zysków odnotowanych w sprawozdaniach finansowych podatnika.
- (26) Podstawę opodatkowania z tytułu belgijskiego podatku dochodowego określa się bowiem na podstawie zysków rzeczywiście odnotowanych w sprawozdaniach finansowych podatnika, traktowanych jako punkt wyjścia. Następnie, aby ustalić podstawę opodatkowania, można zastosować szereg korekt dodatnich (uwzględniających np. wydatki niekwalifikowalne) lub ujemnych (uwzględniających np. częściowe zwolnienie z opodatkowania niektórych wypłaconych dywidend, odliczenie przeniesionych strat, bodźce podatkowe). W odniesieniu do każdej takiej operacji podatnicy muszą przekazać organom podatkowym informacje za pośrednictwem deklaracji podatkowej (formularz 275.1) i być w stanie dostarczyć dokumenty uzasadniające takie korekty.
- (27) Ponieważ belgijskie przepisy podatkowe przewidują stałe zwolnienie z opodatkowania części zysków rzeczywiście odnotowanych w sprawozdaniach finansowych podatnika jako rezerwa, odnośnej korekty można dokonać podczas pierwszego obliczania podstawy opodatkowania poprzez „zwiększenie pierwotnego stanu rezerw”.
- (28) W związku z tym, chociaż podstawa opodatkowania nie zawsze musi odpowiadać zyskowi netto rzeczywiście odnotowanemu w rocznych sprawozdaniach finansowych podatnika, biorąc pod uwagę korekty dokonane w odniesieniu do tej podstawy do celów podatkowych, punktem wyjściowym określenia podstawy w każdym przypadku muszą być dane rzeczywiście odnotowane w sprawozdaniach finansowych. Określenie podstawy

opodatkowania zaczyna się na przykład od obliczenia przyrostu lub obniżki netto rezerw podlegających opodatkowaniu (zyski/straty w roku podatkowym, przeniesione zyski/straty, inne zyski zapisane jako rezerwa) w ciągu roku podatkowego. W uzasadnionych przypadkach, na podstawie przepisów prawa podatkowego lub w następstwie kontroli podatkowej, można dokonać korekty danych odnotowanych w sprawozdaniach finansowych podatnika lub danych wykazanych w jego deklaracji podatkowej.

#### 2.2.2. Ustawa z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniająca CIR 92

- (29) Ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r. <sup>(13)</sup> wprowadzono w Belgii nowe przepisy podatkowe dotyczące transakcji transgranicznych podmiotów powiązanych w ramach grupy wielonarodowej. W szczególności w art. 185 CIR 92 dodano ustęp drugi, aby dokonać transpozycji do belgijskiego prawa podatkowego międzynarodowej zasady „ceny rynkowej” do celów ustalenia cen transferowych <sup>(14)</sup>. Art. 185 ust. 2 CIR 92 stanowi, co następuje:

„[...] w odniesieniu do dwóch spółek należących do wielonarodowej grupy przedsiębiorstw powiązanych i w zakresie ich wzajemnych stosunków transgranicznych:

- a) jeżeli dwie spółki w swoich stosunkach handlowych lub finansowych podlegają uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między spółkami niezależnymi, zyski, które jedna z tych spółek osiągnęłaby bez tych warunków, lecz których w wyniku tych warunków nie osiągnęła, mogą zostać zaliczone do zysków tej spółki;
- b) jeżeli do zysków jednej spółki zalicza się zyski, które zalicza się również do zysków drugiej spółki, i jeżeli te zaliczone zyski zostałyby zrealizowane przez tę drugą spółkę, gdyby warunki uzgodnione między oboma spółkami były takie, jakie byłyby warunki ustalone między dwoma spółkami niezależnymi, zyski pierwszej spółki podlegają odpowiedniej korekcie.

Akapit pierwszy stosuje się w drodze interpretacji indywidualnej bez uszczerbku dla stosowania Konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania”.

- (30) Mimo innego brzmienia art. 185 § 2 CIR 92 jest podobny do art. 9 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, która stanowi podstawę prawną korekt cen transferowych dla większości konwencji zawieranych między dwoma jurysdykcjami w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dochodów uzyskiwanych przez rezydenta jednej z odnośnych jurysdykcji („konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania”).
- (31) Zgodnie z art. 185 § 2 akapit ostatni CIR 92 korekta dodatnia, o której mowa w lit. a), oraz korekta ujemna, o której mowa w lit. b), są przedmiotem procedury obowiązkowego uprzedniego pozwolenia, prowadzącego do wydania interpretacji indywidualnej. Jedyne wyjątki od tej reguły stanowią przypadki, w których korekta wynika ze stosowania konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych („konwencja arbitrażowa UE”) <sup>(15)</sup> lub z konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.
- (32) Ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r. wprowadzono również zmianę art. 235 2° CIR 92, aby zasady dotyczące ustalania cen transferowych, określone w art. 185 § 2 CIR 92, miały zastosowanie również do stałych belgijskich zakładów spółek niebędących rezydentami.

<sup>(13)</sup> Ustawa z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniająca kodeks podatkowy w zakresie podatków dochodowych z 1992 r. oraz ustawę z dnia 24 grudnia 2002 r. zmieniającą system opodatkowania dochodów osób prawnych i ustanawiającą system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, opublikowana w *Moniteur Belge* z dnia 9 lipca 2004 r.: [http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article\\_body.pl?language=fr&caller=summary&pub\\_date=04-07-09&numac=2004003278](http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278). Ustawa weszła w życie w dniu 19 lipca 2004 r.

<sup>(14)</sup> Zob. sekcja 2.3.2.

<sup>(15)</sup> Dz.U. L 225 z 20.8.1990, s. 10.

### 2.2.3. Uzasadnienie ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r. i zawarte w nim wytyczne

#### 2.2.3.1. Uzasadnienie ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r.

- (33) W uzasadnieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r. („uzasadnienie”) określono wytyczne dotyczące celu i stosowania art. 185 § 2 CIR 92 <sup>(16)</sup>. Zgodnie z uzasadnieniem art. 185 § 2 CIR 92 „opiera się na art. 9 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku” <sup>(17)</sup>. W uzasadnieniu wyjaśniono, że „dzięki zaproponowanemu przepisowi możliwe jest dostosowanie ustawodawstwa belgijskiego do normy przyjętej na szczeblu międzynarodowym” <sup>(18)</sup>. Podkreślono w nim, że istnieje bardzo silny związek między przepisami w zakresie rachunkowości i prawem podatkowym, w wyniku którego odstępstwo od przepisów w zakresie rachunkowości dokonane w celach podatkowych wymaga wyraźnej podstawy prawnej. Włączenie zasady ceny rynkowej do belgijskiego kodeksu podatkowego w zakresie podatków dochodowych uznano za niezbędne w celu umożliwienia korekt cen transferowych, które są wymagane przez normy przyjęte na szczeblu międzynarodowym, ale które stanowią odstępstwo od przepisów w zakresie rachunkowości.
- (34) Jeżeli chodzi o korektę ujemną przewidzianą w art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, w uzasadnieniu wyjaśniono, że przepis ten ma na celu „uniknięcie lub wyeliminowanie (ewentualnego) podwójnego opodatkowania”. Wyjaśniono ponadto, że korekty takiej dokonuje się tylko wtedy, gdy biuro ds. interpretacji indywidualnych uznaje pierwotną korektę za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości.
- (35) Uzasadnienie zawiera również wytyczne dotyczące tego, jaki podmiot należy uznać za wielonarodową grupę przedsiębiorstw powiązanych, oraz zadań biura ds. interpretacji indywidualnych. Wyjaśniono w nim w szczególności, że określając podstawę opodatkowania, biuro ds. interpretacji indywidualnych będzie musiało wypowiedzieć się w sprawie stosowanej metodyki, wypełnianych funkcji, przyjętego ryzyka i wykorzystanych aktywów.

#### 2.2.3.2. Okólnik administracyjny z dnia 4 lipca 2006 r.

- (36) W dniu 4 lipca 2006 r. opublikowano okólnik administracyjny zawierający wytyczne dotyczące stosowania art. 185 § 2 CIR 92 („okólnik”) zarówno w odniesieniu do dodatnich, jak i do ujemnych korekt cen transferowych <sup>(19)</sup>. W okólniku potwierdzono zawarte w uzasadnieniu definicje podmiotów należących do grupy wielonarodowej i transakcji transgranicznych, o których mowa w art. 185 § 2 CIR 92. Opisano w nim również rolę, zakres odpowiedzialności i kompetencje biura ds. interpretacji indywidualnych.
- (37) W okólniku odniesiono się do obowiązku interwencji biura ds. interpretacji indywidualnych w przypadku korekt ujemnych oraz do jego niezależności w ustalaniu warunków w poszczególnych przypadkach, co ma przyczynić się do zwiększenia skuteczności i pewności dla podatników oraz do poprawy warunków inwestycji w Belgii.
- (38) W okólniku potwierdzono, że do celów obliczenia podstawy opodatkowania właściwe ujemne korekty zysków na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 będą dokonywane w formie „zwiększenia pierwotnego stanu rezerw” w deklaracji podatkowej przedsiębiorstwa (formularz 275.1) <sup>(20)</sup>. Jeżeli chodzi o termin „właściwe” użyty w art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 w związku z korektą ujemną, w okólniku stwierdzono, że nie dokonuje się ujemnej korekty współzależnej <sup>(21)</sup>, jeżeli pierwotna korekta dodatnia dokonana przez inną jurysdykcję jest nadmierna. Opisano w nim również sposób ewidencjonowania korekt cen transferowych w sprawozdaniach podatkowych danej spółki belgijskiej. Ponadto w okólniku przypomniano, że art. 185 § 2 CIR 92 stosuje się od dnia 19 lipca 2004 r.

<sup>(16)</sup> DOC 51, 1079/001; Izba Reprezentantów Belgii, 30 kwietnia 2004 r.: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

<sup>(17)</sup> Szczegółowa analiza artykułów, art. 2: „Pojęcie zasady ceny rynkowej wprowadzono do przepisów podatkowych poprzez dodanie § 2 w art. 185 CIR 92. Opiera się on na art. 9 konwencji modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku”.

<sup>(18)</sup> Idem: „Dzięki zaproponowanemu przepisowi możliwe jest dostosowanie ustawodawstwa belgijskiego do normy przyjętej na szczeblu międzynarodowym”.

<sup>(19)</sup> Okólnik nr Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) z dnia 4 lipca 2007 r.

<sup>(20)</sup> Zob. motyw 27.

<sup>(21)</sup> W glosariuszu wytycznych OECD w sprawie cen transferowych określono korektę współzależną w następujący sposób: „Korekta podatku należnego ze strony przedsiębiorstwa powiązanego mającego siedzibę w drugim państwie dokonywana przez organy podatkowe tego państwa w celu uwzględnienia korekty pierwotnej dokonanej przez organy pierwszego państwa, aby zapewnić spójny podział zysków między obydwoma państwami”.

### 2.2.3.3. Odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków

- (39) W odpowiedzi na pytanie poselskie złożone w 2005 r. <sup>(22)</sup> ówczesny minister finansów potwierdził, że zysk rzeczywiście odnotowany przez podmiot belgijski należący do grupy, który przewyższa zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, nie może podlegać opodatkowaniu w Belgii i że ustalenie, które inne zagraniczne podmioty należące do grupy muszą doliczyć te nadmierne zyski do swojej podstawy opodatkowania, nie leży w kompetencjach belgijskich organów podatkowych.
- (40) Pytanie poselskie z 2007 r. dotyczące interpretacji indywidualnych i unikania opodatkowania w kontekście międzynarodowym <sup>(23)</sup> odnosiło się z jednej strony do związku między lit. a) i b) art. 185 § 2 CIR 92, a z drugiej strony do odpowiadających im ust. 1 i 2 art. 9 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Parlamentarzysta, który zadał to pytanie, stwierdził, że większość konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez Belgię zawiera tylko jedno postanowienie dotyczące dodatnich korekt cen transferowych. W konwencjach zawierających postanowienie dotyczące ujemnych korekt cen transferowych korekta ujemna dokonywana przez władze belgijskie zawsze stanowi reakcję na korektę dodatnią dokonaną przez inne umawiające się państwo. Parlamentarzysta podkreślił również, że niewielu podatników będzie się ubiegać o wydanie interpretacji indywidualnej w odniesieniu do dodatniej korekty cen transferowych, nawet jeżeli z prawnego punktu widzenia obowiązek ten stosuje się również do tego rodzaju korekt. Ponadto parlamentarzysta zapytał, czy Belgia dokonuje jednostronnych korekt ujemnych pod warunkiem że odnośne państwo obce dostosuje swoją korektę pierwotną lub zostanie poinformowane o belgijskiej korekcie ujemnej.
- (41) Ówczesny minister finansów odpowiedział, że na tamtym etapie faktycznie otrzymywano tylko wnioski dotyczące korekt ujemnych. Minister potwierdził, że ustalanie państwa, któremu należy przypisać nadmierne zyski, nie należy do Belgii i że w związku z tym nie można określić państwa, z którym należy prowadzić wymianę informacji na temat belgijskiej korekty ujemnej.
- (42) W styczniu 2015 r. w następstwie opublikowanych w prasie doniesień dotyczących afery „LuxLeaks” ponownie skierowano do ministra finansów wiele pytań poselskich na temat wymiany informacji między organami podatkowymi lub jej braku, promocji systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków w ramach kampanii zatytułowanej „Only in Belgium” oraz możliwości oferowanych grupom wielonarodowym w zakresie zmniejszenia kwoty należnej z tytułu podatku od osób prawnych poprzez interpretacje indywidualne <sup>(24)</sup>. Minister finansów przypomniał, że w interpretacjach indywidualnych dotyczących zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków biuro ds. interpretacji indywidualnych ogranicza się do stosowania zasady ceny rynkowej oraz potwierdził odpowiedź udzieloną ministrowi finansów w 2007 r. dotyczącą wymiany informacji.

### 2.2.4. Ustawa z dnia 24 grudnia 2002 r. ustanawiająca system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego

- (43) Ustawa z dnia 24 grudnia 2002 r. umożliwia ministrowi finansów podejmowanie poprzez interpretacje indywidualne decyzji w sprawie wszelkich wniosków związanych z wdrażaniem przepisów prawa podatkowego <sup>(25)</sup>.
- (44) W art. 20 tej ustawy zdefiniowano interpretację indywidualną i wprowadzono zasadę, zgodnie z którą taka interpretacja nie może prowadzić do zmniejszenia kwoty należnego podatku lub zwalniać podatnika z podatku.

„Interpretacja indywidualna oznacza akt prawny, na mocy którego państwowy federalny organ podatkowy ustala, zgodnie z obowiązującymi przepisami, w jaki sposób ustawa będzie stosowana do szczególnej sytuacji lub szczególnej operacji, która nie spowodowała jeszcze skutków podatkowych.

Interpretacja indywidualna nie może pociągać za sobą zwolnienia z podatku lub jego zmniejszenia”.

- (45) W art. 22 ustawy określono warunki, w których nie można wydać interpretacji indywidualnej, na przykład jeżeli wniosek dotyczy sytuacji lub operacji identycznych z tymi, które spowodowały już skutki podatkowe. W art. 23 określono zasadę, zgodnie z którą interpretacje indywidualne są wiążące dla organów podatkowych w przyszłości, oraz okoliczności, w których interpretacje indywidualne nie są wiążące dla organów podatkowych. Taka sytuacja ma miejsce, gdy okazuje się, że interpretacja indywidualna jest niezgodna z postanowieniami traktatów oraz z przepisami prawa Unii lub prawa krajowego.

<sup>(22)</sup> Protokół spotkania komisji finansów i budżetu z dnia 13 kwietnia 2005 r., CRABV 51 COM 559 – 19.

<sup>(23)</sup> Protokół spotkania komisji finansów i budżetu z dnia 11 kwietnia 2007 r., CRABV 51 COM 1271 – 06.

<sup>(24)</sup> Protokół spotkania komisji finansów i budżetu z dnia 6 stycznia 2015 r., CRABV 54 COM 043 – 02.

<sup>(25)</sup> Zob. przypis 11.

- (46) Ustawa z dnia 21 czerwca 2004 r. wprowadza zmianę w ustawie z dnia 24 grudnia 2002 r. ustanawiającej system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, która przewiduje utworzenie w ramach administracji belgijskiej samodzielnego organu odpowiadającego za wydawanie tych interpretacji indywidualnych<sup>(26)</sup>. Opierając się na ustawie z dnia 21 czerwca 2004 r., na mocy rozporządzenia królewskiego z dnia 23 sierpnia 2004 r. powołano biuro ds. interpretacji indywidualnych w Ministerstwie Finansów odpowiedzialne za wydawanie interpretacji indywidualnych („państwowy federalny organ podatkowy”). Biuro ds. interpretacji indywidualnych publikuje roczne sprawozdania ze swojej działalności.

### 2.3. Opis instrukcji OECD dotyczących cen transferowych

#### 2.3.1. Modelowa konwencja OECD i wytyczne OECD w sprawie cen transferowych

- (47) Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju („OECD”) udostępnia swoim państwom członkowskim instrukcje w zakresie systemów podatkowych. Instrukcje OECD dotyczące cen transferowych znajdują się w modelowej konwencji OECD i w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych („wytyczne OECD w sprawie cen transferowych”<sup>(27)</sup>), które to dokumenty są niewiążącymi instrumentami prawnymi.
- (48) Ze względu na niewiążący charakter modelowej konwencji i wytycznych OECD w sprawie cen transferowych organy podatkowe państw członkowskich OECD są jedynie zachęcane do ich stosowania. W ogólnym ujęciu oba te instrumenty służą jednak jako punkt odniesienia i wywierają pewien wpływ na praktyki podatkowe w państwach członkowskich OECD (a nawet w państwach niebędących członkami OECD). Ponadto w wielu państwach członkowskich OECD instrumenty te nabrały mocy prawnej lub służą jako punkt odniesienia do celów interpretacji konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz krajowego prawa podatkowego<sup>(28)</sup>. Jeżeli Komisja odnosi się w niniejszej decyzji do modelowej konwencji i do wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, ma to miejsce dlatego, że instrumenty te stanowią wynik dyskusji ekspertów w ramach OECD i zawierają wyjaśnienia dotyczące technik umożliwiających sprostanie wspólnym wyzwaniom.
- (49) Modelowa konwencja OECD i dołączony do niej komentarz zawierają wskazówki dotyczące interpretacji konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych zawierają wskazówki dla organów podatkowych i przedsiębiorstw wielonarodowych na temat sposobu stosowania zasady ceny rynkowej w celu ustalania cen transferowych<sup>(29)</sup>. Ceny transferowe są to zafakturowane ceny transakcji handlowych między oddzielnymi podmiotami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw. Związki między członkami grupy wielonarodowej mogą umożliwiać im ustalenie w stosunkach wewnątrz grupy, które mają wpływ na ceny transferowe (a zatem na dochody podlegające opodatkowaniu), specjalnych warunków różniących się od tych, które byłyby stosowane, gdyby członkowie grupy działali jako przedsiębiorstwa niezależne<sup>(30)</sup>. Taka sytuacja może umożliwiać transfer zysków z jednego obszaru podatkowego do drugiego i zachęcać do przypisywania jak najniższych zysków do działalności prowadzonej na tych obszarach, na których obowiązuje wyższe opodatkowanie. Aby uniknąć takich sytuacji, organy podatkowe powinny dopuszczać jedynie takie ceny transferowe między podmiotami należącymi do tej samej grupy, które zapewniają zyski z transakcji w taki sposób, jakby były ustalone między niezależnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi negocjacje w porównywalnych warunkach pełnej konkurencji<sup>(31)</sup>. Rozwiązanie to stanowi właśnie „zasadę ceny rynkowej”.
- (50) Zastosowanie zasady ceny rynkowej opiera się zatem na porównaniu warunków transakcji przeprowadzanych między podmiotami powiązаныmi (wewnętrznych w ramach grupy) oraz warunków porównywalnych transakcji przeprowadzanych między przedsiębiorstwami niezależnymi w porównywalnych warunkach, przy zapewnieniu, aby żadna z ewentualnych różnic między porównywanymi sytuacjami nie mogła mieć znaczącego wpływu na analizowane warunki (np. cenę lub marżę) i aby można było zastosować wystarczająco wiarygodne korekty w celu wyeliminowania wpływu takich różnic.

<sup>(26)</sup> Zob. przypis 13.

<sup>(27)</sup> Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, OECD, lipiec 2010 r. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych zostały przyjęte w ich wersji oryginalnej przez Komitet Spraw Podatkowych OECD w dniu 27 czerwca 1995 r. W lipcu 2010 r. dokonano istotnej aktualizacji wytycznych z 1995 r. W niniejszej decyzji wszelkie odniesienia do wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dotyczą wytycznych z 2010 r.

<sup>(28)</sup> W Belgii zasada ceny rynkowej została zatwierdzona prawnie ustawą o podatku od osób prawnych poprzez wprowadzenie art. 185 § 2 CIR 92.

<sup>(29)</sup> Organ podatkowy państw członkowskich OECD są zachęcane do przestrzegania zasad OECD. W ogólnym ujęciu wytyczne OECD w sprawie cen transferowych służą jednak jako punkt odniesienia i wywierają wyraźny wpływ na praktyki podatkowe w państwach członkowskich OECD (a nawet w państwach niebędących członkami OECD).

<sup>(30)</sup> Zob. pkt 6 przedmowy do wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

<sup>(31)</sup> Organ podatkowy i ustawodawcy mają świadomość tego problemu, a przepisy podatkowe umożliwiają zasadniczo organom podatkowym korygowanie deklaracji podatkowych przedsiębiorstw powiązanych, które niewłaściwie stosują ceny transferowe w celu zmniejszenia dochodów podlegających opodatkowaniu, poprzez ceny zastępcze stanowiące wiarygodny wskaźnik zastępczy cen przyjętych przez przedsiębiorstwa niezależne prowadzące negocjacje w porównywalnych warunkach pełnej konkurencji.



- (51) Zarówno modelowa konwencja, jak i wytyczne OECD w sprawie cen transferowych opierają się na zasadzie, której przestrzegają państwa członkowskie OECD i – w szerszym ujęciu – zgodnie z którą różne podmioty prawne tworzące wspólnie grupę wielonarodową traktuje się w kontekście podatku od osób prawnych jako odrębne podmioty („metoda odrębnych podmiotów”). Zgodnie ze wspomnianej metodą odrębnych podmiotów każdy indywidualny podmiot grupy wielonarodowej podlega opodatkowaniu na podstawie własnych dochodów<sup>(32)</sup>. Państwa członkowskie OECD wybrały metodę odrębnych podmiotów jako międzynarodową zasadę opodatkowania, aby zapewnić właściwe podstawy podatkowi nakładanym w każdym państwie i uniknąć podwójnego opodatkowania w celu zapobiegania konfliktom między organami podatkowymi oraz promowania wymiany handlowej i inwestycji międzynarodowych.
- (52) W pkt 1.10 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych w wyraźny sposób odniesiono się do korzyści skali i korzyści wynikających z integracji (synergii) związanych z metodą odrębnych podmiotów, na której opiera się zasada ceny rynkowej:

„Zdaniem niektórych zasada ceny rynkowej ma istotne wady, ponieważ metoda odrębnych podmiotów, na której zasada ta się opiera, nie zawsze uwzględnia korzyści skali i interakcje między różnymi działalnościami wynikające z integracji przedsiębiorstw. Nie istnieją jednak obiektywne i powszechnie przyjęte kryteria przypisywania poszczególnym powiązanim przedsiębiorstwom korzyści skali lub korzyści wynikających z integracji”.

### 2.3.2. Zasada ceny rynkowej

- (53) Powszechnie przyjmowana zasada ceny rynkowej określona jest w art. 9 modelowej konwencji OECD, na której opierają się konwencje w sprawie unikania podwójnego opodatkowania wiążące państwa członkowskie OECD, w tym Belgię, oraz, w coraz większym zakresie, państwa nienależące do OECD. Ponieważ elastyczność przewidziana w porozumieniu w zakresie cen transferowych może powodować przenoszenie podstawy opodatkowania z jednego obszaru do innego, zasada ceny rynkowej przyjmowana w konwencjach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania przyczynia się do realizacji celu tych konwencji, tj. unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikaniu opodatkowania.
- (54) W art. 9 modelowej konwencji OECD wskazano praktyczny sposób dokonywania korekt podstawy opodatkowania w odniesieniu do cen transferowych i wyjaśniono, w jakich sytuacjach należy dokonywać takich korekt.
- W art. 9 ust. 1 wyjaśniono, że umawiające się państwo może podwyższyć podstawę opodatkowania dla podatnika będącego jego rezydentem, jeżeli uzna, że w następstwie stosowanych przez niego cen transferowych podstawa opodatkowania jest zbyt niska, oraz nałożyć podatek odpowiednio do tego podwyższenia. Operację taką nazywa się „korektą pierwotną”, poprzez którą organy podatkowe podwyższają wartość dochodów podlegających opodatkowaniu zadeklarowanych przez podatnika<sup>(33)</sup>.
  - Celem art. 9 ust. 2 jest unikanie sytuacji, w których zyski opodatkowane w ten sposób w umawiającym się państwie, które dokonuje korekty pierwotnej zgodnie z art. 9 ust. 1, zostają opodatkowane również w odniesieniu do przedsiębiorstwa powiązanego będącego rezydentem w innym umawiającym się państwie<sup>(34)</sup>. W tym celu wspomniany przepis zobowiązuje to drugie umawiające się państwo do zmniejszenia podstawy opodatkowania przedsiębiorstwa powiązanego o kwotę skorygowanych zysków opodatkowanych przez pierwsze umawiające się państwo w wyniku dokonania korekty pierwotnej lub do dokonania zwrotu pobranych już podatków. Korekta dokonywana przez drugie umawiające się państwo nie jest jednak automatyczna. Jeżeli państwo to uzna, że korekta pierwotna nie ma uzasadnienia co do zasady lub co do wysokości, może nie dokonywać takiej korekty (i na ogół tak właśnie się dzieje)<sup>(35)</sup>.

<sup>(32)</sup> Zob. pkt 1.15 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

<sup>(33)</sup> Art. 9 ust. 1 stanowi, co następuje: „Jeżeli [...] dwa przedsiębiorstwa w swoich stosunkach handlowych lub finansowych podlegają uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między przedsiębiorstwami niezależnymi, zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez tych warunków, lecz których w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”.

<sup>(34)</sup> Art. 9 ust. 2 stanowi: „Jeżeli umawiające się państwo uwzględni w zyskach przedsiębiorstwa mającego siedzibę w tym państwie – i odpowiednio opodatkowuje – zyski, w odniesieniu do których przedsiębiorstwo mające siedzibę w drugim umawiającym się państwie zostało opodatkowane w tym drugim państwie, a zyski uwzględnione w ten sposób są zyskami, które uzyskałoby przedsiębiorstwo z pierwszego państwa, gdyby warunki uzgodnione między oboma przedsiębiorstwami były takie same jak warunki, które uzgodniłyby między sobą dwa przedsiębiorstwa niezależne, drugie państwo dokonuje właściwej korekty kwoty podatku, który pobrano w tym państwie od tych zysków. Aby określić tę korektę, należy uwzględnić inne postanowienia niniejszej konwencji oraz przeprowadzić w razie potrzeby konsultacje między właściwymi organami umawiających się państw”.

<sup>(35)</sup> W przypadku braku zgody między zainteresowanymi stronami co do wysokości i charakteru właściwej korekty należy wdrożyć procedurę wzajemnego porozumiewania przewidzianą w art. 25 modelowej konwencji OECD, nawet jeżeli w danej konwencji nie istnieje postanowienie podobne do art. 9 ust. 2. Zainteresowane właściwe organy mają jedynie obowiązek podjęcia wszelkich starań, a nie osiągnięcia rezultatu, w związku z czym problem podwójnego opodatkowania nie mógłby znaleźć rozwiązania bez uwzględnienia przez umawiające się państwa klauzuli arbitrażowej w wiążącej je konwencji podatkowej.

Korekta ujemna dokonana przez drugie umawiające się państwo na podstawie art. 9 ust. 2 nazywana jest „korektą współzależną”, której zastosowanie skutecznie zapobiega podwójnemu opodatkowaniu zysków.

- (55) W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych przewidziano pięć metod ustalania wskaźnika zastępczego cen wolnorynkowych i podziału zysków między przedsiębiorstwami z tej samej grupy: (i) metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej; (ii) metodę koszt plus; (iii) metodę ceny odsprzedaży; (iv) MMTN i (v) transakcyjną metodę podziału zysku. W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych wprowadza się rozróżnienie między metodami tradycyjnymi opartymi na transakcjach (trzy pierwsze metody) a metodami transakcyjnymi opartymi na zyskach (dwie ostatnie metody). Przedsiębiorstwa wielonarodowe dysponują swobodą w zakresie stosowania metod ustalania cen transferowych nieopisanych w tych wytycznych, pod warunkiem że metody te opierają się na wolnorynkowych cenach transferowych <sup>(36)</sup>.
- (56) MMTN jest jedną z „pośrednich metod” ustalania wskaźnika zastępczego cen wolnorynkowych transakcji i podziału zysków między przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy. Metoda ta pozwala na określenie wskaźnika zastępczego zysków osiągniętych zgodnie z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do szeregu transakcji między podmiotami powiązаныmi lub całej działalności, a nie w odniesieniu do określonej transakcji.
- (57) Stosując MMTN, należy wybrać stronę transakcji między podmiotami powiązаныmi lub szeregu transakcji między podmiotami powiązаныmi, dla których wybiera się i testuje wskaźnik zysku netto <sup>(37)</sup>. Wybór ten musi być zgodny z przeprowadzoną analizą funkcjonalną. Stroną testowaną podczas badania metodą MMTN jest co do zasady strona, w stosunku do której metodę tę można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze. W praktyce będzie to strona cechująca się najmniejszym stopniem złożoności ustalonym na podstawie analizy funkcjonalnej, podczas gdy zysk rezydualny uzyskany w wyniku danej transakcji między podmiotami powiązаныmi lub szeregu transakcji między podmiotami powiązаныmi przypisuje się cechującej się największym stopniem złożoności <sup>(38)</sup>.
- (58) MMTN stosuje się zatem często w przypadkach, w których jedna ze stron transakcji między podmiotami powiązаныmi lub szeregu transakcji między podmiotami powiązаныmi zapewnia całość złożonych lub pojedynczych wkładów związanych z transakcją lub transakcjami, podczas gdy druga strona wypełnia funkcje bieżące lub automatyczne i nie wnosi żadnych pojedynczych wkładów, tak jak ma to miejsce na przykład w przypadku dystrybutora o ograniczonym ryzyku. Metoda MMTN jest natomiast mało wiarygodna, jeżeli każda ze stron wnosi pojedyncze wkłady. W takim przypadku za najbardziej odpowiednią metodę ustalania cen transferowych uznaje się transakcyjną metodę podziału zysków <sup>(39)</sup>.

#### 2.4. Beneficjenci kwestionowanego systemu

- (59) System zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków był stosowany od 2004 r. i stopniowo nabierał znaczenia. Według informacji przedstawionych przez Belgię liczba przedsiębiorstw, które skorzystały z kwestionowanego systemu od chwili jego wprowadzenia, wynosi 55 przy całkowitej liczbie interpretacji indywidualnych wynoszącej 66 <sup>(40)</sup>. Władze belgijskie wskazały, że od chwili wprowadzenia kwestionowanego systemu nigdy nie odrzuciły żadnego wniosku o interpretację indywidualną umożliwiającą skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków <sup>(41)</sup>. W tabeli przedstawiono liczbę interpretacji indywidualnych wydanych każdego roku od chwili wprowadzenia kwestionowanego systemu w 2004 r.

#### Liczba interpretacji indywidualnych zwalniających z opodatkowania nadmiernych zysków wydanych od 2004 r.

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Liczba spraw	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Źródło: Belgijskie Ministerstwo Finansów, dane na dzień 31 maja 2014 r.

<sup>(36)</sup> Zgodnie z pkt 2.9 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych „te pozostałe metody nie mogą jednak zastępować metod uznanych przez OECD, jeżeli te ostatnie są one najlepiej dostosowane do okoliczności danego przypadku”.

<sup>(37)</sup> W glosariuszu wytycznych OECD w sprawie cen transferowych wskaźnik zysku netto definiuje się jako „stosunek zysku netto do odpowiedniej podstawy (np. kosztów, obrotu, aktywów)”. Wskaźniki zysku netto są również powszechnie nazywane wskaźnikami poziomu zysku.

<sup>(38)</sup> Zob. pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

<sup>(39)</sup> Zob. pkt 2.59 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

<sup>(40)</sup> Informacje zaktualizowane w dniu 31 maja 2015 r.

<sup>(41)</sup> Zob. odpowiedź z dnia 18 marca 2014 r. na pytanie 1 z drugiego wezwania do udzielenia informacji wystosowanego przez Komisję: „Wskazujemy, że nie wydano żadnej decyzji odmownej”.

- (60) Belgia przekazała kluczowe dane finansowe w odniesieniu do wszystkich 66 interpretacji indywidualnych przyznających zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków (zob. załącznik w celu uzyskania bardziej szczegółowych informacji).
- (61) Sytuacje, w których przyznano zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, można zilustrować przykładami przedstawionymi w motywach 62–64.
- (62) Przykład pierwszy: we wniosku o interpretację indywidualną przedsiębiorstwo A wyraziło chęć zwiększenia swojej zdolności produkcyjnej w zakresie określonego produktu w swojej fabryce w Belgii, przenosząc jednocześnie funkcję koordynacyjną (funkcję „centralnego przedsiębiorcy”) z zagranicznego podmiotu zależnego do Belgii. We wniosku wskazano również, że przedsiębiorstwo A przeniesie do Belgii pewną liczbę miejsc pracy wyrażoną w ekwiwalentach pełnego czasu pracy (EPC). Z interpretacji indywidualnej wynika, że nie istnieje żaden problem podwójnego opodatkowania. Interpretacja wskazuje, że fakt, iż zyski księgowe w Belgii są wyższe, niż zyski niezależnego przedsiębiorstwa, jest związany w szczególności z wiedzą fachową, korzyściami w zakresie zakupów, listami klientów itd., które istniały w grupie przed przeniesieniem funkcji centralnego przedsiębiorcy do Belgii. W interpretacji indywidualnej wspomniano, że grupa nieodpłatnie bezpłatnie przekazała „wartości niematerialne i prawne” podmiotowi belgijskiemu należącemu do grupy, co wskazuje, że nie występuje żaden dochód podlegający opodatkowaniu u innych podmiotów należących do grupy, a zatem nie istnieje żadne ryzyko podwójnego opodatkowania. W rzeczywistości w interpretacji indywidualnej (pkt 48) przypomniano, że „ustalenie, na którym rachunku zysków przedsiębiorstw zagranicznych należy wykazać nadmierne zyski, nie jest obowiązkiem belgijskich organów podatkowych”.
- (63) Przykład drugi: we wniosku o interpretację indywidualną przedsiębiorstwo B wyraziło zamiar dokonania inwestycji w celu rozszerzenia działalności w Belgii. Przedsiębiorstwo potwierdziło, że nowa inwestycja jest dla niego korzystniejsza jako dla podmiotu należącego do grupy niż byłby ona dla przedsiębiorstwa niezależnego. Synergie, do których odnosi się interpretacja indywidualna, dotyczą korzyści, jakie przedsiębiorstwo uzyskuje w Belgii w postaci obniżonych kosztów inwestycji w związku z faktem, że posiada już ono jeden obiekt w Belgii, niższych kosztów operacyjnych w związku z faktem, że koszty ogólne zakładu można rozłożyć na zwiększoną bazę produkcyjną, oraz dostępu do taniej energii.
- (64) Przykład trzeci: we wniosku o interpretację indywidualną przedsiębiorstwo C wyraziło zamiar przekształcenia swojej belgijskiej spółki zależnej w centralnego przedsiębiorcę w związku z restrukturyzacją jego działalności w Europie. Przedsiębiorstwo C miało zwiększyć zatrudnienie wyrażone w EPC w Belgii. Belgia również w tym przypadku zezwala na zastosowanie MMTN, uwzględniając jako wskaźnik poziomu zysku zyski przed opodatkowaniem uzyskane przez przedsiębiorstwa niezależne w ramach porównywalnych transakcji na wolnym rynku, aby obliczyć podstawę opodatkowania dla centralnego przedsiębiorcy. Na tej podstawie zyski netto przed opodatkowaniem przedsiębiorstwa C zostały poddane korekcie ujemnej wynoszącej około 60 %.
- (65) Po zbadaniu próby złożonej z 22 interpretacji indywidualnych Komisja uznaje te trzy przykłady za reprezentatywne dla całego przedmiotowego systemu. Chociaż okoliczności faktyczne, odnośne kwoty i transakcje różnią się w poszczególnych przypadkach, wszystkie te przypadki dotyczą grup wielonarodowych, które zwiększyły swoją działalność w Belgii oraz na swój wniosek uzyskały zgodę na odliczenie od podstawy opodatkowania w ramach podatku od osób prawnych ich zysków rzeczywiście odnotowanych w Belgii, ale rzekomo dających się przypisać synergii, korzyściom skali lub innym czynnikom związanym z przynależnością tych podmiotów do grupy. Na podstawie próby Komisja zauważyła, że zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie przyznaje się małym przedsiębiorstwom i że władze belgijskie nie są w stanie uzasadnić swojego twierdzenia, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków można przyznać również podmiotom należącym do małej grupy lub z innych przyczyn niż rzekome występowanie synergii lub korzyści skali.
- (66) W odpowiedzi na wezwanie do wskazania elementów potwierdzających dostępność zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków dla małych i średnich przedsiębiorstw (zwanych dalej „MŚP”) władze belgijskie wskazały na trzy przykłady spośród najmniejszych beneficjentów:
- przedsiębiorstwo D wykazujące sumę bilansową w kwocie [100–120] (\*) mln EUR, obroty w kwocie [60–80] mln EUR i zatrudnienie na poziomie [200–250] EPC,
  - przedsiębiorstwo D wykazujące sumę bilansową w kwocie [70–90] mln EUR i zatrudnienie na poziomie [250–300] EPC,
  - przedsiębiorstwo F wykazujące sumę bilansową w kwocie [50–70] mln EUR, obroty w kwocie [70–90] mln EUR i zatrudnienie na poziomie [350–400] EPC.

(\*) Dane objęte tajemnicą zawodową.

- (67) W odpowiedzi na wezwanie do wskazania elementów potwierdzających dostępność zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków z przyczyn innych niż rzekome występowanie lub korzyści skali władze belgijskie przedstawiły trzy przykłady. W interpretacjach indywidualnych w zakresie cen transferowych biuro ds. interpretacji indywidualnych zatwierdziło, na wniosek przedsiębiorstw belgijskich należących do grup, ujemną korektę współzależną w odniesieniu do tych przedsiębiorstw na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92. W tych trzech przypadkach korekta ujemna przyznana podmiotom belgijskim nastąpiła jednak po dokonaniu poprzez ceny transferowe dodatniej korekty pierwotnej zysków przedsiębiorstw powiązanych w ramach grupy w Niemczech, Zjednoczonym Królestwie i Danii, której to korekty dokonały odpowiednio organy podatkowe Niemiec, Zjednoczonego Królestwa i Danii.
- (68) Niniejsza decyzja nie dotyczy ani takich faktycznych korekt współzależnych cen transferowych, ani innych podobnych korekt. Dotyczy ona jedynie interpretacji indywidualnych przyznających zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, które stanowi jednostronne zmniejszenie podstawy opodatkowania w Belgii w odniesieniu do przyszłych sytuacji i które nie odpowiada dodatniej korekcie pierwotnej cen transferowych dokonanej przez inną jurysdykcję podatkową oraz co do którego nie istnieją żadne inne przesłanki wskazujące, że zmniejszone kwoty uwzględniono w podstawie opodatkowania za granicą. Do celów stosowania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie wymaga się, aby zyski zwolnione z opodatkowania były objęte opodatkowaniem lub choćby włączone do podstawy opodatkowania innego zagranicznego przedsiębiorstwa należącego do grupy. Ta właściwość odróżnia interpretacje indywidualne w zakresie zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków od innych interpretacji indywidualnych wydanych przez biuro ds. interpretacji indywidualnych na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, które również zezwalają na zmniejszenie kwoty rzeczywiście odnotowanych zysków w celach podatkowych, ale w przypadku, w którym zmniejszenie jest skutkiem faktycznego opodatkowania lub dodatniej korekty pierwotnej cen transferowych dokonanej przez zagraniczne organy podatkowe.

### 3. PODSTAWY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

- (69) Komisja podjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, ponieważ uznała wstępnie, że system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi program pomocy państwa niezgodny z art. 107 ust. 1 Traktatu z powodu jego niezgodności z rynkiem wewnętrznym.
- (70) Po pierwsze, według wstępnej opinii Komisji system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi program pomocy państwa w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589<sup>(42)</sup>, który umożliwia niektórym spółkom belgijskim należącym do grup wielonarodowych uzyskanie znacznej obniżki kwoty podatku od osób prawnych, który muszą one uiścić w Belgii, bez potrzeby dalszych środków wykonawczych. Komisja doszła do powyższego wniosku niezależnie od faktu, że zwolnienie przyznaje się w drodze interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.
- (71) Po drugie, Komisja uznała wstępnie, że kwestionowany system stanowi selektywną korzyść dla jego beneficjentów. Uznała ona, że system stanowi odstępstwo od systemu odniesienia biorąc pod uwagę, że zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane jest w odniesieniu do części osiągniętych zysków, podczas gdy zyski te są rzeczywiście realizowane i odnotowywane w księgach rachunkowych podmiotu belgijskiego należącego do grupy. Komisja wyraziła również wątpliwości co do tego, czy tak zwane nadmierne zyski objęte zwolnieniem w ramach systemu są zgodne z zasadą ceny rynkowej, biorąc pod uwagę, że możliwość oddzielnego określenia takich części składowych jest bardzo wątpliwa i że rzeczywiste zyski osiągnięte z tytułu przynależności do grupy wielonarodowej zostały w znacznym stopniu zawyżone.
- (72) Komisja uznała również wstępnie, że korzyść wynikająca z kwestionowanego systemu miała charakter selektywny, ponieważ korzystały z niego jedynie podmioty belgijskie należące do grupy wielonarodowej. Podmioty belgijskie prowadzące działalność wyłącznie w Belgii nie mogły bowiem zadeklarować takich zysków. Ponadto beneficjenci systemu przenosili na ogół znaczną część swojej działalności do Belgii lub realizowali istotne inwestycje w tym kraju.
- (73) Komisja uznała również wstępnie, że nie można uzasadnić zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków koniecznością uniknięcia podwójnego opodatkowania, ponieważ nie stanowi ono odpowiedzi na jakikolwiek zamiar innego państwa dotyczący opodatkowania tych samych zysków.

<sup>(42)</sup> Ze skutkiem od dnia 14 października 2015 r. rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity) (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9), uchyliło i zastąpiło rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1). Odesłania do rozporządzenia (WE) nr 659/1999 odczytuje się jako odesłania do rozporządzenia (UE) 2015/1589 i odczytywane są zgodnie z tabelą korelacji zamieszczoną w załączniku II do tego rozporządzenia.

- (74) Ponieważ wszystkie pozostałe warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE są spełnione i nie ma żadnego wyraźnego powodu, aby stwierdzić zgodność systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków z rynkiem wewnętrznym, Komisja stwierdziła wstępnie, że system ten stanowi program pomocy Państwa niezgodny z rynkiem wewnętrznym. Komisja podjęła zatem decyzję o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w sprawie przedmiotowego systemu.

#### 4. UWAGI BELGII

- (75) Belgia przedstawiła uwagi dotyczące ram oceny środka przyjętych w decyzji o wszczęciu postępowania, wskazała na nieprzestrzeganie zasady równego traktowania oraz stwierdziła, że decyzja o wszczęciu postępowania zawiera wiele błędów interpretacyjnych.

##### 4.1. Uwagi Belgii dotyczące ram oceny środka oraz zasady równego traktowania

- (76) Belgia kwestionuje stwierdzenie, że połączenie art. 185 § 2 CIR 92, okólnika z dnia 4 lipca 2006 r., rocznych sprawozdań biura ds. interpretacji indywidualnych oraz analizy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego stanowi program spełniający kryteria określone w art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589. Belgia uważa, że bez przeprowadzenia szczegółowego badania wszystkich interpretacji indywidualnych przyznających zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków analiza środka jako programu musi dotyczyć jedynie przepisów prawa. Belgia uważa, że przykłady przedstawione w decyzji o wszczęciu postępowania wybrano w sposób wybiórczy i że pozwalają one jedynie na wyciągnięcie powierzchownych wniosków.
- (77) Belgia utrzymuje również, że jest jedynym państwem członkowskim, wobec którego Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w związku z systemem interpretacji indywidualnych, a nie w związku z indywidualnym środkiem, podczas gdy większość państw członkowskich stosuje interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Belgia twierdzi, że taki sposób postępowania jest niezgodny z zasadą równego traktowania.

##### 4.2. Uwagi Belgii dotyczące istnienia błędów interpretacyjnych w decyzji o wszczęciu postępowania

###### 4.2.1. Rola zysku księgowego i systemu odniesienia

- (78) Belgia twierdzi, że Komisja przykłada zbyt dużą wagę do zysku księgowego belgijskich przedsiębiorstw do celów określenia systemu odniesienia. Przepisy belgijskie dotyczące podatku od osób prawnych dopuszczają lub nakazują liczne korekty, zarówno dodatnie jak i ujemne w celu przejścia od zysku księgowego do dochodu podlegającego opodatkowaniu. Zdaniem Belgii korekty te, zwłaszcza korekty przewidziane w art. 185 § 2 lit. B) CIR 92, stanowią nieodłączny element systemu odniesienia i mają zastosowanie dla wszystkich podatników, którzy spełniają warunki korzystania z przedmiotowych korekt.
- (79) Belgia twierdzi również, że art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania. Biorąc pod uwagę, że problemy podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym nie dotyczą ani grup krajowych, ani podmiotów samodzielnych, podmioty te znajdują się w innej sytuacji faktycznej i prawnej niż przedsiębiorstwa wielonarodowe z punktu widzenia celu przedmiotowego środka. Przepisy art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 nie stanowią zatem odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego.

###### 4.2.2. Stosowanie zasady ceny rynkowej przez Belgię na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 nie zapewnia żadnej korzyści

- (80) Belgia twierdzi, że w ramach jej systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych opodatkować można jedynie zyski osiągnięte zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ponadto ze względu na fakt, że Komisja zatwierdziła wcześniej zasadę ceny rynkowej jako zasadę pozwalającą na stwierdzenie istnienia korzyści do celów oceny pomocy państwa, interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie może zapewniać podatnikowi korzyści, jeżeli jest ona niezgodna z zasadą ceny rynkowej.
- (81) Belgia przypomina, że ustalenie cen transferowych nie służy jedynie określeniu adekwatnej ceny towarów i usług stanowiących przedmiot wymiany handlowej między powiązаныmi stronami, lecz także dokonywaniu podziału nadmiernych zysków między różnymi przedsiębiorstwami należącymi do danej grupy. Belgia utrzymuje, że nawet jeżeli wszystkie transakcje przeprowadzane między przedsiębiorstwami są właściwie fakturowane, nie musi to

oznaczać, że całkowity zysk jest zgodny z zasadą ceny rynkowej<sup>(43)</sup>. Dodaje ona, że sam mechanizm korekt w zakresie cen transferowych dowodzi, że do celów podatkowych nie można opierać się na cenach, które są wykazane w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstwa. W związku z tym fakt, że zysk handlowy przewyższa przyjęty zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jest pozbawiony znaczenia.

- (82) Belgia utrzymuje, że zgodnie z metodą odrębnych podmiotów, na której wyraźnie opiera się zasada ceny rynkowej, nadmiernych zysków nie można przypisać podmiotom belgijskim. Wyłączenie tych zysków z podstawy opodatkowania podmiotów belgijskich nie powoduje zatem przyznania im korzyści. Zdaniem Belgii na szczeblu międzynarodowym nie istnieje żaden konsensus w sprawie sposobu podziału zysków osiągniętych dzięki synergii grupy lub korzyściom skali między różnymi podmiotami należącymi do danej grupy. Nawet jeżeli nadmierne zyski miałyby całkowicie uniknąć opodatkowania ze względu na fakt, że nie są one opodatkowane przez żadną inną jurysdykcję podatkową, podczas gdy są objęte zwolnieniem w Belgii, Belgia nie ma obowiązku zapewnić, aby wszystkie zyski zostały opodatkowane.
- (83) Belgia dostarczyła opis dwuetapowej procedury, którą przedstawiono ogólnie w motywie 15 i którą stosuje się w celu określenia zysków odliczanych w ramach zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (84) Belgia uważa, że pochodzenie nadmiernych zysków jest bez znaczenia w kontekście ustalenia, czy przyznaje ona korzyść, skoro nakłada ona podatek na całkowitą kwotę zysku zainteresowanych podmiotów osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Belgia twierdzi, że nadmierne zyski wynikają zasadniczo z synergii i korzyści skali oraz odsyła do pkt 1.10 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, aby uzasadnić nieprzypisywanie tych zysków do Belgii<sup>(44)</sup>. Belgia uważa, że jeżeli nadmierne zyski nie są przypisane do żadnego innego obszaru podatkowego i w związku z tym nie podlegają żadnemu opodatkowaniu, jest to związane z niewłaściwym funkcjonowaniem zasady ceny rynkowej.
- (85) Belgia zaprzecza istnieniu niespójności w wyborze najbardziej odpowiedniej metody ustalania cen transferowych lub w wyborze testowanej strony. Ponadto zdaniem Belgii, przeprowadzając ocenę systemu, nie należy dokonywać uogólnienia na podstawie ewentualnych stwierdzonych niespójności bez uprzedniego przeprowadzenia szczegółowej analizy wszystkich interpretacji indywidualnych w poszczególnych przypadkach.
- (86) Belgia twierdzi, że opodatkowanie lub nieopodatkowanie nadmiernych zysków za granicą nie wchodzi w zakres jej odpowiedzialności. Niektóre interpretacje indywidualne zwalniające z opodatkowania nadmiernych zysków zostały opublikowane, a niektóre przedsiębiorstwa zapewniają przejrzystość swoich rocznych sprawozdań finansowych. Wymiana informacji nie jest możliwa, ponieważ decyzja w sprawie alokacji zysków i miejscu ich opodatkowania nie należy do Belgii. Jeżeli faktycznie miałyby się okazać, że zyski te nie są w żaden sposób opodatkowane, przyczyną takiej sytuacji byłaby rozbieżność między prawem belgijskim a prawem obcego państwa lub niewłaściwe funkcjonowanie zasady ceny rynkowej.

#### 4.2.3. Stosowanie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 nie ma charakteru selektywnego

- (87) Odnosząc się do orzecznictwa Sądu<sup>(45)</sup>, Belgia twierdzi, że przedsiębiorstwa korzystające z przepisów art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 nie posiadają wspólnych cech, które pozwalałyby na odróżnienie ich od innych przedsiębiorstw, z wyjątkiem tego, że spełniają one warunki stosowania tego przepisu. Według Belgii fakt, że korzyść wynikająca z tego przepisu ogranicza się do przedsiębiorstw wielonarodowych, nie jest wystarczający, aby stwierdzić jego selektywność, biorąc pod uwagę, że tego rodzaju przedsiębiorstwa, w odróżnieniu na przykład do spółek *offshore*, nie posiadają wspólnych cech pod względem sektora gospodarki, działalności, wielkości sumy bilansowej, liczby pracowników lub państwa, w którym mają swoją siedzibę.
- (88) Belgia odrzuca również argument, według którego relokacja istotnych działalności, realizacja inwestycji lub tworzenie miejsc pracy w Belgii stanowią dorozumiany lub wyraźny warunek stosowania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zwalniających z opodatkowania nadmiernych zysków. Zdaniem Belgii przepisy nie określają żadnego warunku tego rodzaju, a biuro ds. interpretacji indywidualnych nie ma uprawnień, aby ustalać takie warunki. Jedynym obowiązkiem prawnym, jaki musi spełnić wnioskodawca, jest dostarczenie opisu jego działalności oraz kompletnego opisu sytuacji lub konkretnej operacji, jak przewidziano w art. 21 ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r. ustanawiającej system interpretacji indywidualnych w belgijskim prawie podatkowym.

<sup>(43)</sup> Belgia odsyła w tym względzie do przykładów dotyczących nieodpłatnych usług wewnątrzgrupowych, które przedstawiono w pkt 7.12 i 7.13 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

<sup>(44)</sup> Zob. motyw 52.

<sup>(45)</sup> Sprawa T-399/11, Banco Santander SA i Santusa Holding/Komisja, ECLI:EU:T:2014:938.

#### 4.2.4. Uzasadnienie

- (89) Belgia uważa, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków jest uzasadnione z tego powodu, że jest to konieczny i proporcjonalny środek unikania ewentualnego podwójnego opodatkowania. Belgia podkreśla, że to zwolnienie nie ma na celu ani ograniczenia istniejących przypadków podwójnego opodatkowania, ani zarządzenia takim przypadkiem.

#### 4.2.5. Odzyskanie pomocy

- (90) Belgia utrzymuje, że w każdym przypadku odzyskanie pomocy jest niemożliwe ze względu na zasady pewności prawa i uzasadnionego oczekiwania<sup>(46)</sup>, ponieważ poprzednie decyzji Komisji w sprawie cen transferowych i pomocy państwa doprowadziły do wniosku, że nie można stwierdzić istnienia pomocy państwa, jeżeli państwo członkowskie stosuje zasadę ceny rynkowej<sup>(47)</sup>, uwzględniając brak zharmonizowanych przepisów w tej dziedzinie na szczeblu Unii. Belgia odsyła ponadto do konkluzji Rady Unii Europejskiej dotyczących kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw<sup>(48)</sup>, odnosząc się do innego systemu, który rzekomo opiera się na identycznych zasadach jak system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków<sup>(49)</sup>, oraz przywołuje fakt, że Komisja stwierdziła, iż przedmiotowy system jest problematyczny z punktu widzenia zasad pomocy państwa dopiero po 10 lat po wygaśnięciu systemu umów dotyczących kapitału nieformalnego. Ponadto odzyskanie pomocy byłoby niezwykle złożone i skutkowałoby podwójnym opodatkowaniem oraz nierównym traktowaniem Belgii w stosunku do innych państw członkowskich, które również stosują interpretacje indywidualne w sprawach podatkowych.

### 5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

- (91) Uwagi zostały przedstawione przez AGC Glass Europe SA/NV w dniu 1 lipca 2015 r. i przez [...] w dniu 3 lipca 2015 r. Oba te przedsiębiorstwa skorzystały z interpretacji indywidualnych zgodnie z art. art. 185 § 2 lit. b) CIR 92.
- (92) W swoich uwagach AGC Glass Europe SA/NV zauważa, że nigdy nie zastosowało ani nie wdrożyło interpretacji indywidualnej, którą uzyskało na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92.
- (93) [...] twierdzi, że zostało ono błędnie wymienione w decyzji o wszczęciu postępowania jako jeden z beneficjentów przedmiotowego środka. Dodaje, że zawarło ono uprzednie porozumienie cenowe, które może skutkować korektą dodatnią cen transferowych na podstawie art. 185 § 2 lit. a) CIR 92 albo korektą ujemną na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92<sup>(50)</sup>. Ze względu na wymienione elementy przedsiębiorstwo to uważa, że nie korzystało z systemu oraz wnosi o wyłączenie go z ostatecznej decyzji i ze wszelkich działań w zakresie odzyskania pomocy, które ta decyzja może powodować.

### 6. OCENA ŚRODKA

#### 6.1. Istnienie programu

- (94) Komisja stwierdza, że przedmiotowy środek stanowi program pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589. W myśl tego artykułu przez program pomocy rozumie się „każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny”.
- (95) W orzecznictwie Unii nie istnieje żadna wskazówka dotycząca interpretacji tej definicji. Komisja zauważa jednak, że jurysdykcje Unii dopuszczały w przeszłości praktykę Komisji polegającą na kwalifikowaniu jako programu pomocy – w rozumieniu wspomnianego przepisu – środków podatkowych, które posiadały szereg cech identycznych z cechami przedmiotowego systemu<sup>(51)</sup>.

<sup>(46)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 69 i 147.

<sup>(47)</sup> Ibid.

<sup>(48)</sup> Zob. konkluzje prezydencji ze spotkania Rady ECOFIN w dniu 19 marca 2003 r., które odsyłają do sprawozdania grupy ds. Kodeksu postępowania nr referencyjny 7018/1/03 FISC 31 REV 1 i które są dostępne na stronie internetowej: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>

<sup>(49)</sup> Tak zwany system umów dotyczących kapitału nieformalnego, określony w dokumentach kodeksu postępowania jako system E002.

<sup>(50)</sup> [...] dołączyło do swoich uwag odnośną interpretację indywidualną oraz analizę cen transferowych, na których interpretacja ta się opiera.

<sup>(51)</sup> Zob. w szczególności sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASLB/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, oraz sprawa C-519/07 P, Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Program pomocy spełnia z definicji trzy następujące kryteria: (i) stanowi on podstawę przyznawania pomocy; (ii) nie wymaga on dodatkowych środków wykonawczych; (iii) ewentualni beneficjenci są zdefiniowani w programie w sposób ogólny i abstrakcyjny.
- (97) Jeżeli chodzi o pierwsze kryterium, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznaje się na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92. Przepis ten, wprowadzony do belgijskiego kodeksu podatkowego w zakresie podatków dochodowych ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r., zezwala na dokonywanie ujemnych korekt cen transferowych w podstawie opodatkowania podatników, jeżeli spełnione są określone warunki. Różne interpretacje indywidualne zwalniające z opodatkowania nadmiernych zysków zawierają odniesienia do tego przepisu jako do podstawy prawnej tego zwolnienia; jest on również wskazywany przez Belgię w różnych dokumentach opisujących zwolnienie <sup>(52)</sup>.
- (98) Zastosowanie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 wyjaśniono w uzasadnieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., w okólniku z dnia 4 lipca 2006 r. oraz w odpowiedziach ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania tego przepisu. Odpowiedzi te potwierdzają, że stosowanie zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków wykracza poza to, co przewidziano we wspomnianym przepisie, i rozciąga się na zyski, które nie były uwzględnione również w zyskach przedsiębiorstwa powiązanego należącego do tej samej grupy na innym obszarze podatkowym. Brak jakiegokolwiek obowiązku wykazania, że te same zyski są uwzględnione w podstawach opodatkowania dwóch przedsiębiorstw powiązanych (jednego za granicą, drugiego w Belgii) stanowi istotny element pozwalający na rozróżnienie interpretacji indywidualnych zwalniających z opodatkowania nadmiernych zysków oraz inne interpretacje indywidualne, które zezwalają na dokonanie ujemnej korekty cen transferowych na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 <sup>(53)</sup>.
- (99) Podsumowując, art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, uzasadnienie ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., okólnik z dnia 4 lipca 2006 r. oraz odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 stanowią akty, na podstawie których przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (100) W odniesieniu do drugiego kryterium Komisja uważa, że pojęcie „środków wykonawczych” należy rozumieć jako środki wskazujące na znaczną swobodę uznania organu przyznającego pomoc, która może wpływać na kwotę, właściwości lub warunki przyznania pomocy poprzez akty przyjmowane w późniejszym terminie <sup>(54)</sup>. Natomiast zwykle techniczne zastosowanie aktu przewidującego przyznanie przedmiotowej pomocy nie stanowi środka wykonawczego w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589.
- (101) Komisja uważa, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznaje się bez potrzeby dodatkowych środków wykonawczych w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589. Warunki skorzystania z tego zwolnienia można opisać *in abstracto*. Wskazują one na istnienie systematycznego sposobu postępowania w zakresie przyznawania pomocy, które stwierdzono na podstawie próby interpretacji indywidualnych zbadanej przez Komisję i opisaną przez Belgię w uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania.
- (102) Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznaje się zatem w przypadku łącznego wystąpienia następujących warunków:

— podmioty będące beneficjentami należą do przedsiębiorstwa wielonarodowego,

<sup>(52)</sup> Na stwierdzenie istnienia programu pozwala również fakt, że biuro ds. interpretacji indywidualnych wymienia w swoim sprawozdaniu rocznym interpretacje zwalniające z opodatkowania nadmiernych zysków jako szczególną kategorię interpretacji indywidualnych oraz fakt, że inne organy belgijskie promują ten system. Zob. w szczególności Region Brukseli, <http://www.investinbrussels.com>, „Belgian R&D incentives unparalleled in Europe”, 18/01/13: „Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an »excess accounting profit« ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.”; państwowy federalny organ podatkowy, biuro ds. opodatkowania inwestycji zagranicznych, prezentacje zatytułowane „Incitants fiscaux en Belgique”, 2009 r., oraz „Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices”, Paryż, 9 października 2007 r., dostępne na stronie internetowej: [http://finances.belgium.be/fr/sur\\_le\\_spf/structure\\_et\\_services/services\\_du\\_president/Fiscaliteit\\_van\\_de\\_buitenlandse\\_investeringen/publications/presentations](http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations)

<sup>(53)</sup> Żadna korekta ujemna dokonana na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 nie opiera się na istnieniu tak zwanych nadmiernych zysków. Przepis ten stanowi również podstawę prawną korekt cen transferowych dokonywanych, gdy na wniosek podatników belgijskich Belgia zgadza się na zmniejszenie belgijskiej podstawy opodatkowania w odpowiedzi na dodatnią korektę pierwotną dokonaną na innym obszarze podatkowym. Fakt, że art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 stosuje się również jako podstawę prawną ujemnych korekt podstawy opodatkowania innych niż te związane ze zwolnieniem z opodatkowania nadmiernych zysków, nie uniemożliwia stosowania tego przepisu jako podstawy prawnej kwestionowanego systemu.

<sup>(54)</sup> Przykładowo, jeżeli podmiot publiczny jest uprawniony do stosowania różnych instrumentów w celu promowania lokalnej gospodarki i wdraża on w tym celu różne środki pomocy, oznacza to korzystanie ze znacznej swobody uznania w odniesieniu do kwoty, właściwości lub warunków pomocy oraz celu, którego osiągnięciu służy przyznanie tej pomocy, w związku z czym nie można stwierdzić istnienia programu pomocy. Zob. decyzja Komisji 2012/252/UE z dnia 13 lipca 2011 r. w sprawie pomocy państwa C 6/08 (ex NN 69/07) wdrożonej przez Finlandię na rzecz Ålands Industrilhus Ab (Dz.U. L 125 z 12.5.2012, s. 33), motyw 110.



- podmioty te otrzymują obowiązkowe uprzednie pozwolenie wydane w drodze decyzji przez biuro ds. interpretacji indywidualnych, wskutek czego pomoc można przyznać tylko w odniesieniu do zysków związanych z nową sytuacją, która nie spowodowała jeszcze skutków podatkowych, na przykład reorganizacją, która spowodowała relokację centralnego przedsiębiorcy do Belgii, czy też zwiększeniem działalności lub realizacją nowych inwestycji w tym kraju <sup>(55)</sup>,
  - zyski osiągnięte przez te podmioty są wyższe niż zyski, które uzyskałyby w podobnych okolicznościach porównywalne podmioty samodzielne,
  - podmioty te nie uzyskały dodatniej korekty pierwotnej w innym państwie członkowskim.
- (103) Jak wskazano w motywie 65, Komisja zbadała próbę złożoną z 22 interpretacji indywidualnych, którą można uznać za reprezentatywną dla przedmiotowego systemu. W rzeczywistości nawet jeżeli poszczególne okoliczności faktyczne, odnośne kwoty i operacje różnią się w poszczególnych przypadkach interpretacji indywidualnych, wszystkie te przypadki dotyczą dużych grup wielonarodowych, które zwiększyły swoją działalność w Belgii oraz na swój wniosek uzyskały zgodę na odliczenie od podstawy opodatkowania w ramach podatku od osób prawnych ich zysków rzeczywiście odnotowanych w Belgii, ale rzekomo dających się przypisać synergiiom, korzyściom skali lub innym czynnikom związanym z przynależnością tych podmiotów do grupy.
- (104) Wbrew twierdzeniom Belgii z faktu, że Komisja odnosi się do wspólnych elementów stwierdzonych w odniesieniu do próby interpretacji indywidualnych, nie wynika, że uznaje ona, iż elementy pomocy państwa wynikają z poszczególnych interpretacji indywidualnych, a nie z systemu pomocy. Komisja uważa, że interpretacje indywidualne stanowią instrument, za pośrednictwem którego stosuje się system zgodnie z ustawą stanowiącą jego podstawę prawną oraz że opis niektórych poszczególnych interpretacji indywidualnych przedstawiony w decyzji o wszczęciu postępowania służy jedynie zilustrowaniu sposobu wdrożenia systemu w praktyce. W każdym razie w sekcji 4.1 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraźnie wyjaśniła przyczyny, dla których stwierdziła na tym etapie, że środek stanowi program pomocy, w taki sposób, że Belgia nie powinna mieć żadnych złudzeń co do prawdopodobieństwa uznania przez Komisję, iż elementy pomocy państwa wynikają z interpretacji indywidualnych, a nie z programu pomocy.
- (105) Obowiązek uzyskania interpretacji indywidualnych w celu skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie stanowi środka wykonawczego, lecz techniczną procedurę stosowania systemu, której celem jest potwierdzenie przestrzegania warunków określonych w ramach systemu i weryfikacja metody wybranej przez podatnika w celu określenia kwoty rzekomo nadmiernych zysków, które mają być zwolnione z opodatkowania <sup>(56)</sup>.
- (106) Na wniosek ten nie miał wpływu fakt, że biuro ds. interpretacji indywidualnych ma ograniczoną swobodę uznania w zakresie zatwierdzania określonych stóp korekty ujemnej stosowanych do podstawy opodatkowania w zależności od informacji przedstawionych przez podatnika lub w zakresie oceny, czy spełnione są określone warunki, na podstawie których można zezwolić na takie odliczenie (np. istnienie nowej sytuacji, która nie spowodowała jeszcze skutków podatkowych). Istnienie specjalnej służby do spraw interpretacji indywidualnych, która posiada wyłączne uprawnienia w zakresie interpretacji indywidualnych w odniesieniu do oceny wiarygodności wskaźnika zastępczego kwoty nadmiernych zysków deklarowanego przez podatnika podczas

<sup>(55)</sup> O ile podatnik ma zasadniczo obowiązek przedstawienia analizy cen transferowych, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stosuje się co do zasady bez konieczności wykazywania istnienia podwójnego opodatkowania. Ponadto w każdym przypadku zwolnienie opiera się na założeniu, że nadmierne zyski wynikają z synergii, korzyści skali lub innych korzyści wynikających z przynależności do grupy wielonarodowej.

<sup>(56)</sup> Zob. w drodze analogii decyzja Komisji 2003/601/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy C 54/2001 (ex NN 55/2000) Irlandia – dochody zagraniczne (Dz.U. L 204 z 13.8.2003, s. 51) (w szczególności motyw 30 tej decyzji); decyzja Komisji 2003/755/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego w Belgii na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282 z 30.10.2003, s. 25) (w szczególności motyw 13 tej decyzji: aby skorzystać ze specjalnego statusu podatkowego przyznawanego w ramach systemu, centra koordynacyjne muszą uprzednio zostać indywidualnie zatwierdzone w drodze rozporządzenia królewskiego); decyzja Komisji 2003/515/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy wdrożonego przez Niderlandy na rzecz przedsiębiorstw prowadzących międzynarodową działalność finansową (Dz.U. L 180 z 18.7.2003, s. 52) (w szczególności motyw 16 tej decyzji: utworzenie rezerwy na pokrycie ryzyka skutkujące zwolnieniem z opodatkowania w ramach systemu musiało być przedmiotem zezwolenia ze strony niderlandzkich organów podatkowych); decyzja Komisji 2003/501/WE z dnia 16 października 2002 r. w sprawie programu pomocy państwa C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Centra koordynacyjne – wdrożonego przez Luksemburg (Dz.U. L 170 z 9.7.2003, s. 20) (w szczególności motyw 9 tej decyzji: aby skorzystać ze specjalnego statusu podatkowego przyznawanego w ramach systemu centrów koordynacyjnych, należało uzyskać uprzednie zezwolenie administracyjne); decyzja Komisji 2003/81/WE z dnia 22 sierpnia 2002 r. w sprawie programu pomocy państwa, który Królestwo Hiszpanii stosuje wobec „centrów koordynacyjnych prowincji Vizcaya” [(pomoc C 48/2001 (ex NN 43/2000)] (Dz.U. L 31 z 6.2.2003, s. 26) (w szczególności motyw 14 tej decyzji: aby skorzystać z systemu opodatkowania centrów koordynacyjnych, przedsiębiorstwa muszą uzyskać uprzednie pozwolenie organów podatkowych ważne przez okres nieprzekraczający 5 lat).

drugiego etapu, z konieczności wiąże się z wymogiem posiadania przez biuro ds. interpretacji indywidualnych ograniczonej swobody uznania. Pozwala to jednak jedynie na zapewnienie spójnego stosowania zwolnień.

- (107) Biuro ds. interpretacji indywidualnych systematycznie wydawało interpretacje przyznające zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, jeżeli spełnione były warunki przedstawione w motywie 102. Ponadto, jak potwierdziła Belgia, biuro ds. interpretacji indywidualnych nigdy nie odrzuciło żadnego wniosku o interpretację indywidualną przyznającą zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków <sup>(57)</sup>.
- (108) W związku z tym Komisja stwierdza, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków nie wymagało zastosowania żadnego dodatkowego środka wykonawczego.
- (109) Jeżeli chodzi o trzecie kryterium, w akcie, który stanowi podstawę przyznawania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, określa się w sposób ogólny i abstrakcyjny ewentualnych beneficjentów tego zwolnienia. Zastosowanie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, który stanowi podstawę prawną interpretacji indywidualnych niezbędnych do skorzystania ze zwolnienia, ogranicza się do podmiotów należących do „wielonarodowej grupy przedsiębiorstw powiązanych”.
- (110) Podsumowując, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, w formie systematycznie stosowanej przez biuro ds. interpretacji indywidualnych, spełnia warunki istnienia programu pomocy określone w art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przypadku programu pomocy Komisja ma prawo ograniczyć się do zbadania ogólnych cech przedmiotowego systemu i nie ma obowiązku badania każdego szczególnego przypadku, w którym ten system miał zastosowanie <sup>(58)</sup>.

## 6.2. Istnienie pomocy

- (111) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (112) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie danego środka jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym postanowieniu przesłanek <sup>(59)</sup>. W ten sposób stwierdzono, że aby środek mógł zostać zakwalifikowany jako pomoc państwa, po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy pomocy zasobów państwowych, po drugie, interwencja musi być w stanie wpływać na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść, po czwarte, musi ona zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji <sup>(60)</sup>.
- (113) Jeżeli chodzi o pierwszy warunek istnienia pomocy, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków opiera się na art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 i na dokumentach, które służą władzom belgijskim jako podstawa interpretacji tego przepisu przyznającego zwolnienie. Ponadto zwolnienie przyznaje się w drodze obowiązkowych interpretacji indywidualnych, które wydaje biuro ds. interpretacji indywidualnych, belgijski organ podatkowy, i które są wiążące dla belgijskich organów podatkowych. W związku z tym zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków można przypisać państwu belgijskiemu.
- (114) Jeżeli chodzi o finansowanie programu za pomocą zasobów państwowych, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, w drodze którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie z opodatkowania, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa <sup>(61)</sup>. Komisja wykaże w sekcji 6.3, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków prowadzi do zmniejszenia podatku należnego w Belgii ze strony przedsiębiorstw, które otrzymały interpretację indywidualną w ramach przedmiotowego systemu, w stosunku do podatku, który przedsiębiorstwa te musiałyby uiścić w ramach powszechnego systemu opodatkowania zysków osób prawnych, jeżeli nie istniałby przedmiotowy system.

<sup>(57)</sup> Zob. motyw 59.

<sup>(58)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 82; sprawa 248/84 Niemcy/Komisja, ECLI:EU:C:1987:437, pkt 18; sprawa C-75/97 Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:1999:311, pkt 48.

<sup>(59)</sup> Zob. sprawa C-399/08 P Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 38 oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>(60)</sup> Zob. sprawa C-399/08 P Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39 oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>(61)</sup> Zob. sprawy połączone C-106/09 i C-107/09 P Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 oraz przywołane tam orzecznictwo.

W związku z tym zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków prowadzi do utraty zasobów państwowych, ponieważ każde zmniejszenie podatku należnego ze strony przedsiębiorstw korzystających z przedmiotowego systemu, powoduje utratę dochodów podatkowych, którymi Belgia dysponowałaby w normalnej sytuacji.

- (115) Jeżeli chodzi o drugi warunek istnienia pomocy państwa, przedsiębiorstwa korzystające z przedmiotowego systemu są spółkami wielonarodowymi prowadzącymi działalność w wielu państwach członkowskich, a zatem wszelka pomoc przyznana na ich rzecz może wpływać na wymianę handlową wewnątrz Unii. Ponadto biorąc pod uwagę, że interpretację indywidualną przyznającą zwolnienie z opodatkowania można wydać tylko w odniesieniu do zysków wynikających z nowej sytuacji, która zakłada relokację lub zwiększenie działalności przedsiębiorstwa w Belgii, oraz że korzyść wynikająca ze zwolnienia jest proporcjonalna do wagi nowych działalności i nowych zysków generowanych przez przedsiębiorstwo w Belgii, system może wpływać na decyzje podejmowane przez grupy wielonarodowe w zakresie lokalizacji ich inwestycji wewnątrz Unii, a więc także na wymianę handlową wewnątrz Unii.
- (116) Uznaje się ponadto, że środek przyznany przez państwo zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji, jeżeli może on powodować poprawę pozycji konkurencyjnej beneficjentów w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, z którymi beneficjenci konkurują<sup>(62)</sup>. Ponieważ w ramach przedmiotowego systemu, poprzez obniżenie podatku należnego w ramach powszechnego systemu opodatkowania zysków osób prawnych, zwalnia się przedsiębiorstwa będące beneficjentami z ponoszenia kosztów, jakie normalnie musiałyby ponieść, system ten zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji, wzmacniając pozycję finansową tych przedsiębiorstw, a zatem spełniony jest również czwarty warunek istnienia pomocy państwa.
- (117) Jeżeli chodzi o trzeci warunek istnienia pomocy państwa, Komisja wykazuje w następnej sekcji, w jaki sposób przedmiotowy system zapewnia selektywną korzyść podmiotom belgijskim należącym do grup i korzystającym z tego systemu oraz grupom wielonarodowym, do których należą te podmioty. Korzyść ta wynika z jednostronnej korekty ujemnej podstawy opodatkowania, która skutkuje zmniejszeniem podatku od osób prawnych należnego ze strony tych podmiotów w Belgii w stosunku do podatków, które musiałyby one odprowadzić w normalnych warunkach w ramach powszechnego systemu opodatkowania zysków osób prawnych.

### 6.3. Występowanie selektywnej korzyści

- (118) Zgodnie z orzecznictwem art. 107 ust. 1 Traktatu „wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy jest w stanie sprzyjać »niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów« w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności”<sup>(63)</sup>.
- (119) W sprawach dotyczących zagadnień podatkowych Trybunał Sprawiedliwości opracował trzyetapową analizę w celu określenia, czy dany środek podatkowy jest selektywny<sup>(64)</sup>. W pierwszej kolejności należy określić, jaki jest powszechny lub normalny system opodatkowania mający zastosowanie w państwie członkowskim, a więc „system odniesienia”. W drugiej kolejności należy ustalić, czy środek podatkowy stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza różnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej. Jeżeli środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, należy w trzeciej kolejności ustalić, czy środek ten jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu odniesienia. Środek podatkowy stanowiący odstępstwo od stosowania systemu odniesienia może być uzasadniony, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego<sup>(65)</sup>. W takim przypadku środek podatkowy nie jest selektywny. Ciężar dowodu podczas tego trzeciego etapu spoczywa na państwie członkowskim.

#### 6.3.1. Określenie systemu odniesienia

- (120) Do celów analizy selektywności środka pomocy system odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które stosuje się na podstawie obiektywnych kryteriów do wszystkich przedsiębiorstw, które wchodzą w zakres jego stosowania określony przez cel systemu.

<sup>(62)</sup> Zob. sprawa 730/79 Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, pkt 11; sprawy połączone T-298/97, T-312/97 itd. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 80.

<sup>(63)</sup> Sprawa C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 40.

<sup>(64)</sup> Zob. sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 49 i 63.

<sup>(65)</sup> Zob. sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 65.

6.3.1.1. Systemem odniesienia jest belgijski system opodatkowania podatkiem od osób prawnych.

- (121) W niniejszej sprawie Komisja uważa, że system odniesienia system prawa powszechnego w zakresie opodatkowania zysków osób prawnych przewidziany w ramach systemu podatku od osób prawnych w Belgii<sup>(66)</sup>, którego celem jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w Belgii. Belgijski system opodatkowania podatkiem od osób prawnych stosuje się do spółek będących rezydentami w Belgii oraz do belgijskich oddziałów spółek niebędących rezydentami. Spółki będące rezydentami w Belgii<sup>(67)</sup> mają obowiązek opłacania podatku od osób prawnych od zysków, które osiągnęły na szczelnie międzynarodowym<sup>(68)</sup>, chyba że zastosowanie ma konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Spółki niebędące rezydentami podlegają podatkowi od osób prawnych tylko w przypadku określonych rodzajów szczególnych dochodów ze źródeł belgijskich<sup>(69)</sup>. W obu przypadkach belgijski podatek od osób prawnych jest należny od całkowitej kwoty zysków, niezależnie od tego czy uzyskano je na szczelnie międzynarodowym, czy w Belgii. W związku z tym na zasadzie ogólnej wszystkie przedsiębiorstwa, które generują dochody w Belgii, uznaje się za przedsiębiorstwa znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od osób prawnych.
- (122) Łączny zysk ustala się na podstawie zasad dotyczących zysków określonych w przepisach dotyczących obliczania zysków podlegających opodatkowaniu w przypadku przedsiębiorców indywidualnych, jak określono w art. 24 CIR 92. Łączny zysk odpowiada dochodom po odjęciu podlegających odliczeniu wydatków, które zasadniczo odnotowuje się w księgach rachunkowych, a zatem zysk rzeczywiście odnotowany stanowi podstawę obliczenia łącznego zysku podlegającego opodatkowaniu w ramach systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych obowiązującego w Belgii<sup>(70)</sup>.

6.3.1.2. Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków nie stanowi integralnej części systemu odniesienia

- (123) Zgodnie z belgijskim systemem opodatkowania podatkiem od osób prawnych zysk rzeczywiście odnotowany podlega szeregowi korekt dodatnich i ujemnych, przewidzianych w belgijskim prawie podatkowym, w celu uzyskania łącznego zysku podlegającego opodatkowaniu<sup>(71)</sup>. W związku z tym Belgia twierdzi, że wszystkie korekty dokonywane względem zysku rzeczywiście odnotowanego, które przewiduje CIR 92, w tym zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, stanowią integralną część systemu odniesienia.
- (124) Komisja nie podziela opinii, według której zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi integralną część systemu odniesienia, z przyczyn przedstawionych w motywach 125–128.
- (125) Po pierwsze, zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie przewiduje żaden przepis CIR 92. Komisja zauważa bowiem, że art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, na podstawie którego faktycznie przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, zawiera odniesienie do szczególnych transakcji lub porozumień zawartych między dwoma powiązаныmi podmiotami należącymi do grupy. Fakt, że warunki ustalone dla tych transakcji lub porozumień są zgodne z zasadą ceny rynkowej, może być podstawą do dokonania korekty cen transferowych na podstawie tego przepisu, ale pani nie umożliwia, ani nie przewiduje jednostronnego, abstrakcyjnego zwolnienia z opodatkowania ustalonej części lub ustalonego odsetka zysku rzeczywiście odnotowanego przez belgijski podmiot należący do grupy wielonarodowej. Przepis ten wymaga raczej identyfikacji transakcji lub porozumienia (bądź szeregu transakcji) zawartych z danym powiązany kontrahentem zagranicznym, który należy do grupy. Art. 185 § 2 lit. a) CIR 92, dotyczący dodatnich korekt cen transferowych, sam w sobie pozwala bowiem belgijskim organom podatkowym na dokonanie jednostronnej korekty pierwotnej cen transferowych, jeżeli warunki ustalone dla danej transakcji lub porozumienia nie są zgodne z warunkami, które przyjęto by w warunkach pełnej konkurencji. Natomiast stosowanie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, dotyczącego ujemnych korekt cen transferowych, obejmuje dodatkowy warunek, zgodnie z którym uzyskiwany z transakcji lub porozumienia zysk, który ma być objęty zwolnieniem, musi również zostać najpierw zaliczony do zysku zagranicznego kontrahenta będącego stroną tej transakcji lub tego porozumienia.
- (126) Po drugie, belgijski system opodatkowania podatkiem od osób prawnych ma na celu objęcie podatkiem wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu na podstawie ich rzeczywistych zysków, niezależnie od tego, czy chodzi o przedsiębiorstwa samodzielne czy należące do grupy, czy przedsiębiorstwa te należą do grupy

<sup>(66)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 95.

<sup>(67)</sup> Tj. spółki, które posiadają w Belgii swoją siedzibę statutową, główny zakład lub główną siedzibę zarządu [art. 2 § 1 pkt 5) CIR 92].

<sup>(68)</sup> Zob. art. 185 § 1 CIR 92.

<sup>(69)</sup> W tym dochody z nieruchomości położonych w Belgii, dochody pochodzące ze składników aktywów lub kapitałów belgijskich oraz zyski uzyskane za pośrednictwem zakładu umiejscowionego w Belgii (art. 227–229 CIR 92).

<sup>(70)</sup> Zob. motyw 25.

<sup>(71)</sup> Zob. motywy 26–28.

krajowej czy do grupy wielonarodowej, czy należą do dużej czy małej grupy wielonarodowej i czy są zlokalizowane w Belgii od niedawna czy też prowadzą tu swoją działalność od wielu lat. Innymi słowy, wszyscy ci podatnicy znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej z punktu widzenia celu systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych, tj. opodatkowaniu wszystkich osób prawnych podlegających opodatkowaniu na podstawie rzeczywistych zysków. Ponadto w przepisach belgijskich wskazuje się istniejące w Belgii podmioty podlegające opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, w tym wszelkie spółki, stowarzyszenia, zakłady i wszelkie utworzone zgodnie z przepisami jednostki, które posiadają osobowość prawną i które prowadzą działalność zarobkową<sup>(72)</sup>. Ani forma prawna przedsiębiorstwa, ani jego struktura (grupy przedsiębiorstw lub przedsiębiorstwa niezależnego) nie stanowią decydującego kryterium w odniesieniu do pobierania podatku od osób prawnych w Belgii. W związku z tym, chociaż korekty dokonywane w odniesieniu do zysku rzeczywiście odnotowanego i dostępne dla wszystkich podatników mają charakter ogólny, a zatem nieselektywny w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE<sup>(73)</sup>, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków różnicuje tych podatników, ponieważ jedynie podmioty belgijskie należące do wystarczająco dużej grupy wielonarodowej prowadzącej działalność w Belgii od niedawna mogły skorzystać z przedmiotowego systemu, jak wyjaśniono to w sekcji 6.3.2.

- (127) Po trzecie, różnica dotycząca obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu między spółkami samodzielnymi a spółkami należącymi do grupy nie ma żadnego wpływu na cel systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii, którym jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek będących rezydentami lub spółek prowadzących działalność za pośrednictwem zakładu w Belgii, niezależnie od tego, czy są to spółki samodzielne, czy należące do grupy. O ile obliczenie dochodu podlegającego opodatkowaniu w przypadku samodzielnych spółek niezintegrowanych/krajowych, które dokonują transakcji na rynku, jest stosunkowo proste, biorąc pod uwagę, że opiera się ono na różnicy między dochodami a kosztami określonymi przez rynek konkurencyjny, to obliczenie dochodu podlegającego opodatkowaniu w przypadku spółek należących do grupy wielonarodowej wymaga posłużenia się danymi pośrednimi. W związku z tym spółki należące do grupy wielonarodowej, aby obliczyć swój dochód podlegający opodatkowaniu, będą musiały ustalić ceny mające zastosowanie do transakcji wewnątrz grupy, zamiast stosować ceny podyktowane bezpośrednio przez rynek. Nawet jeżeli można twierdzić, że niektóre strategiczne decyzje podejmuje się w oparciu o nadrzędny interes całej grupy, podatek od osób prawnych w Belgii pobiera się od podmiotów indywidualnych, a nie od grup. Przedmiotowy system dotyczy wyłącznie dochodu podlegającego opodatkowaniu uzyskanego przez spółki belgijskie należące do grupy, co oznacza, że każde obniżenie dochodów podatkowych opiera się indywidualnie na wynikach tych spółek. O ile faktycznie w belgijskim prawie podatkowym znajdują się przepisy szczególne mające zastosowanie do grup, mają one zasadniczo na celu zagwarantowanie równych warunków spółkom niezintegrowanym i podmiotom gospodarczym zorganizowanym w formie grup, a nie bardziej uprzywilejowane traktowanie tych ostatnich.
- (128) Ponadto, jeżeli Komisja przyjęłaby argument Belgii w tej kwestii, oznaczałoby to, że państwo członkowskie mogłoby uchylić się od stosowania unijnych zasad pomocy państwa, wprowadzając po prostu odpowiednie zwolnienie w swoich przepisach podatkowych.

### 6.3.1.3. Wniosek dotyczący systemu odniesienia

- (129) Podsumowując, systemem odniesienia, który należy uwzględnić, aby ustalić, czy zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków ma charakter selektywny, jest system opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Belgii, którego celem jest opodatkowanie w ten sam sposób zysków wszystkich spółek będących rezydentami lub prowadzących działalność za pośrednictwem zakładu w Belgii. Ponieważ celem przedmiotowego systemu jest skorygowanie dochodu spółki podlegającego opodatkowaniu do celów poboru podatku od osób prawnych w Belgii zgodnie z systemem opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Belgii, system ten stanowi system odniesienia, względem którego należy zbadać przedmiotowy system, aby ustalić, czy jego beneficjenci uzyskali selektywną korzyść.

### 6.3.2. Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi odstępstwo od systemu odniesienia

- (130) W związku z tym, że ustalono, iż powszechny system opodatkowania osób prawnych w Belgii stanowi system odniesienia, względem którego trzeba ocenić przedmiotowy system, obecnie należy określić, czy zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, prowadząc do nierównego traktowania spółek znajdujących się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu zamierzonego w tym systemie.

<sup>(72)</sup> Art. 179 w związku z art. 2 § 1 pkt 5 CIR 92.

<sup>(73)</sup> Zob. sprawa C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, pkt 18 oraz sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 73.

- (131) Odnośnie do drugiego etapu analizy selektywności, ustalenie, czy środek podatkowy stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, będzie się co do zasady wiązało się z definicją korzyści przysporzonej jego beneficjentom za pośrednictwem tego środka. Jeżeli bowiem środek podatkowy powoduje nieuzasadnione obniżenie podatku należnego od beneficjentów, którzy, przy braku tego środka, musieliby uiścić wyższy podatek zgodnie z systemem odniesienia, obniżenie to stanowi jednocześnie odstępstwo od systemu odniesienia i korzyść przysporzoną za pośrednictwem środka podatkowego.
- (132) Komisja uważa, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznane na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 stanowi odstępstwo od systemu podatkowego osób prawnych w Belgii, a nie zwykłe zastosowanie tego systemu. Jak wykazane zostanie w dwóch kolejnych podsekcjach, Komisja twierdzi, że odstępstwo to przysparza selektywną korzyść beneficjentom przedmiotowego systemu.
- (133) Przede wszystkim zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków nie jest zgodne z zasadami powszechnego systemu opodatkowania zysków osób prawnych przewidzianego w ramach systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii, zgodnie z którym podmioty należące do spółek będących rezydentami lub prowadzące działalność za pośrednictwem zakładu w Belgii są opodatkowane na podstawie ich całkowitego zysku, czyli zysku rzeczywiście odnotowanego, a nie na podstawie hipotetycznego poziomu zysku ustalonego przez oszacowanie „skorygowanego zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej” w odniesieniu do danego podmiotu. Do celów związanych z zastosowaniem art. 107 ust. 1 TFUE zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przysparza podmiotom belgijskim należącym do grupy korzystającym z przedmiotowego systemu selektywną korzyść, zwalniając z podatku od osób prawnych w Belgii część ich rzeczywiście odnotowanych zysków <sup>(74)</sup>.
- (134) Ponadto, nie naruszając poprzedniego motywu oraz niezależnie od tego, czy można uznać, że system odniesienia zawiera ogólną zasadę, zgodnie z którą spółki należące do grupy wielonarodowej będące rezydentami lub prowadzące działalność za pośrednictwem zakładu w Belgii nie powinny płacić podatku od rzeczywiście odnotowanego zysku, który przekracza zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, co nie jest prawdą <sup>(75)</sup>, Komisja twierdzi, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi niewłaściwe zastosowanie zasady ceny rynkowej, a zatem odchylenie od tej zasady, która należy do przedmiotowego systemu <sup>(76)</sup>.

#### 6.3.2.1. Przedmiotowy system przynosi selektywną korzyść swoim beneficjentom, stanowiąc odstępstwo od powszechnego systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii

- (135) Można przysporzyć korzyść gospodarczą, zmniejszając na różne sposoby obciążenie podatkowe przedsiębiorstwa, a w szczególności zmniejszając podstawę opodatkowania lub wysokość należnego podatku <sup>(77)</sup>. Jak wyjaśniono w sekcji 2.1, system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków pozwala podmiotom będącym rezydentami lub prowadzącym działalność za pośrednictwem zakładu w Belgii, które należą do grupy wielonarodowej, zmniejszyć ich podatek należny w Belgii, odliczając od ich zysku rzeczywiście odnotowanego tzw. zysk „nadmierny”. Wspomniany nadmierny zysk określa się, oszacowując hipotetyczny średni zysk, jaki przedsiębiorstwo samodzielnie prowadzące porównywalną działalność mogłoby osiągnąć w porównywalnych okolicznościach. Różnicę między zyskiem rzeczywiście odnotowanym przez podmiot a hipotetycznym średnim zyskiem wyraża się następnie jako wartość procentową zwolnienia z opodatkowania zysku przed opodatkowaniem, aby otrzymać średnią wartość procentową nadmiernego zysku w uwzględnianym okresie. Wspomniana wartość procentowa stanowi podstawę opodatkowania przyjętą dla beneficjenta w ramach przedmiotowego systemu na okres pięciu lat, w ciągu których interpretacja indywidualna obowiązuje belgijskie organy podatkowe.
- (136) Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków nie jest jednak dostępne dla wszystkich podmiotów należących do spółek znajdujących się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej, co biorąc pod uwagę cel systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii, polegający na opodatkowaniu zysków osób prawnych, dotyczy wszystkich spółek podlegających podatkowi od osób prawnych w Belgii. W systemie opodatkowania osób

<sup>(74)</sup> Zob. sekcja 6.3.2.1.

<sup>(75)</sup> Zob. sekcja 6.3.1.2.

<sup>(76)</sup> Zob. sekcja 6.3.2.2.

<sup>(77)</sup> Zob. sprawa C-66/02 Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; sprawa C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; sprawa C-522/13 Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31. Zob. również pkt 9 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3). Zob. również decyzja 2003/601/WE, motywy 33–35.

prawnych w Belgii nie przewiduje się bowiem żadnych zasad ani reguł pozwalających na zwolnienie podatkowe rzeczywiście odnotowanego zysku, który przekracza hipotetyczny poziom zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej<sup>(78)</sup>. Art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, na który powołała się Belgia, by przyznać zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków w ramach przedmiotowego systemu, nie ma ani tego znaczenia, ani nie wywołuje takich skutków. Przedmiotowy system stanowi raczej odstępstwo od zasady ogólnej przewidzianej w belgijskim prawie podatkowym, zgodnie z którą każdy zysk rzeczywiście odnotowany podlega opodatkowaniu.

- (137) W związku z tym Komisja potwierdza opinię wyrażoną w motywie 89 decyzji o wszczęciu postępowania, że przedmiotowy system jest selektywny na kilku poziomach i z kilku powodów.
- (138) Po pierwsze, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków jest dostępne tylko dla podmiotów należących do grupy wielonarodowej, a nie dla podmiotów samodzielnych lub należących do krajowych grup przedsiębiorstw. Biorąc bowiem pod uwagę, że przedmiotowy system opiera się na art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, w którym ogranicza się stosowanie zwolnienia oraz przyznawanie interpretacji indywidualnej, koniecznej do skorzystania ze zwolnienia, do podmiotów zaangażowanych w transakcje transgraniczne, jedynie podmioty belgijskie należące do grupy wielonarodowej mogą korzystać z przedmiotowego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków. Innymi słowy, korzyść gospodarcza przysporzona beneficjentom w ramach przedmiotowego systemu jest *de iure* selektywna, ponieważ jest dostępna jedynie dla podmiotów należących do grupy wielonarodowej, a nie dla podmiotów samodzielnych lub należących do krajowej grupy przedsiębiorstw. W szczególności podmioty należące do krajowej grupy przedsiębiorstw mogłyby również pełnić także funkcję centralnego przedsiębiorcy w wyniku krajowej reorganizacji i w związku z tym twierdzić, że ich zysk rzeczywiście odnotowany po tej reorganizacji jest większy od hipotetycznego średniego zysku, którego mogłyby się spodziewać samodzielna spółka prowadząca porównywalną działalność dzięki (rzekomemu) stworzeniu synergii lub korzyści skali na szczeblu krajowym. W przeciwieństwie do mających siedzibę w Belgii centralnych przedsiębiorców należących do ich międzynarodowych konkurentów, którzy współpracują z powiązаныmi przedsiębiorstwami zagranicznymi należącymi do grupy, podmioty te nie mogą jednak skorzystać z obniżenia ich podstawy opodatkowania przewidzianego w ramach przedmiotowego systemu w przypadku nadmiernych zysków, ponieważ podmioty te nie są objęte art. 185, § 2 lit. b) CIR 92.
- (139) Po drugie, aby móc skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków w ramach przedmiotowego systemu, konieczne jest uzyskanie od biura ds. interpretacji indywidualnych uprzedniego pozwolenia w formie interpretacji indywidualnej, które może zostać wydane jedynie w odniesieniu do przyszłych sytuacji lub operacji, które nie spowodowały jeszcze skutków podatkowych, a nie do sytuacji już zaistniałych. System interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wprowadzony do belgijskiego kodeksu podatkowego ustawą z dnia 24 grudnia 2002 r. stanowi bowiem, że interpretacja indywidualna ma zastosowanie jedynie w przypadku „szczęśliwych sytuacji lub operacji, które nie spowodowały jeszcze skutków podatkowych” w odniesieniu do zainteresowanego podatnika<sup>(79)</sup>. Dokładniej rzecz ujmując, podatnik nie ma prawa ubiegać się o wydanie interpretacji indywidualnej obejmującej skutki podatkowe jego obecnej sytuacji, gdyż interpretacja indywidualna prawa podatkowego może dotyczyć jedynie skutków podatkowych „nowej sytuacji”. Warunki te stosuje się również do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, poprzez które przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków w ramach przedmiotowego systemu. W zbadanej przez Komisję próbie interpretacji indywidualnych przyznających zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, każda interpretacja indywidualna wskazuje bowiem na znaczące inwestycje lub tworzenie nowych miejsc pracy, lub relokację działalności w Belgii<sup>(80)</sup>. Elementy te nie są wyraźnie określone jako warunki wydania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków na podstawie art. 185, § 2 lit. b) CIR 92, lecz mają one zasadnicze znaczenie dla możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej, co jest konieczne do zastosowania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków. Obowiązek wystąpienia „nowej sytuacji” wynikający z obowiązku

<sup>(78)</sup> Zob. motyw 125.

<sup>(79)</sup> Zob. motyw 44.

<sup>(80)</sup> Zob. decyzja z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie 2011.569, pkt 42: „Program inwestycyjny związany z tymi projektami jest następujący: [...] utworzenie trzeciej linii produkcyjnej; inwestycja w wysokości 2,2 mln USD [...]; utworzenie czwartej i piątej linii produkcyjnej; dodatkowa inwestycja w wysokości co najmniej 5 mln USD [...]”; pkt 43: „W zakresie tworzenia nowych miejsc pracy inwestycje takie powinny skutkować wzrostem liczby pracowników grupy w Belgii o przynajmniej 30–40 ekwiwalentów pełnego czasu pracy”; pkt 83: „[...] (wnioskodawca) zobowiązuje się do zwiększenia swoich zdolności produkcyjnych w Belgii. [...]” i pkt 91: „(wnioskodawca) uzyska większy zysk w Belgii ze względu na korzyści skali oraz synergie, z których skorzysta dzięki zwiększeniu swojej zdolności produkcyjnej wskutek podjęcia przez grupę decyzji o dodatkowych inwestycjach”; decyzja z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie 600.460, pkt 15: „[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007” pkt 18: „The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium”; decyzja z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie 500.249, pkt 6: „De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoe name als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen”; decyzja z dnia 10 grudnia 2013 r. w sprawie 2013.540, sekcja 2: Wpływ na poziom zatrudnienia w Belgii [...] pkt 68: „Dzięki stworzeniu w Belgii centrali zakupów i biura ds. jakości będzie można utworzyć lub utrzymać 20 nowych miejsc pracy w Belgii. W perspektywie średnioterminowej przewiduje się również zatrudnienie czterech dodatkowych osób po 2015 r.”; pkt 69: „[...] liczba punktów sprzedaży detalicznej oraz centrów handlowych w Belgii [...] będzie musiała wzrosnąć. Można zatem oczekiwać stworzenia się dodatkowych miejsc pracy w belgijskiej sieci dystrybucji”; § 70: „Należy również podkreślić, że w przypadku upadłości liczba utraconych miejsc pracy w (przejmowanym przedsiębiorstwie) wyniosłaby [...] 300 ekwiwalentów pełnego czasu pracy”; pkt 71–72: „Należy podkreślić, że (wnioskodawca) przewiduje także [...] stworzenie nowego magazynu [...], co również doprowadzi do stworzenia nowych miejsc pracy”.

uprzedniego złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, aby móc skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków<sup>(81)</sup>, skutkuje z mocy prawa selektywnością między grupami wielonarodowymi, które zmieniają swój model biznesowy, wprowadzając nowe rodzaje działalności w Belgii, a wszystkimi innymi podmiotami gospodarczymi (w tym grupami wielonarodowymi), które nadal działają według istniejących w Belgii modeli biznesowych.

- (140) Po trzecie, system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków obejmuje zwolnieniem zysk wynikający rzekomo z synergii, korzyści skali lub innych korzyści z przynależności do grupy wielonarodowej. Chociaż wszystkie grupy spółek mogą ubiegać się o te korzyści, jedynie podmioty należące do wystarczająco dużych grup wielonarodowych, aby mogły generować znaczące zyski z synergii, korzyści skali i innych korzyści wewnątrzgrupowych, zachęca się do ubiegania się o wydanie interpretacji indywidualnej w ramach przedmiotowego systemu. Wynika to z faktu, że procedura uzyskania interpretacji indywidualnej wymaga złożenia szczegółowego wniosku przedstawiającego nową sytuację uzasadniającą zwolnienie z opodatkowania, szczegółowo określającego dany podmiot pod względem zatrudnienia i przedstawiającego kompletną analizę nadmiernych zysków, co jest znacznie trudniejsze dla małych grup spółek niż dla dużych. Przywołane we wnioskach o interpretację indywidualną synergii i oszczędności kosztów faktycznie wymagają wystarczająco dużego zakresu i wolumenu działalności, aby uzasadnić wniosek o interpretację indywidualną. W odpowiedzi na wezwanie Komisji Belgia nie mogła przytoczyć ani jednego przykładu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków wnioskowanego i uzyskanego przez belgijski podmiot należący do małej grupy wielonarodowej. Innymi słowy, przedmiotowy system jest selektywny również *de facto*, biorąc pod uwagę, że jedynie podmioty belgijskie należące do grupy wielonarodowej dużej lub przynajmniej średniej wielkości, nie zaś podmioty należące do mniejszej grupy wielonarodowej, mogą faktycznie skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (141) Podsumowując, ponieważ przedmiotowy system pozwala jedynie podmiotom belgijskim należącym do wystarczająco dużej grupy wielonarodowej, która wprowadza w Belgii nowe rodzaje działalności, na obniżenie ich podstawy opodatkowania poprzez odliczenie od ich rzeczywiście odnotowanego zysku tak zwanego „nadmiernego” zysku, do celów związanych z zastosowaniem art. 107 ust. 1 TFUE należy uznać, że system ten zapewnia tym podmiotom selektywną korzyść. Zmniejszając bowiem kwotę podatku należnego zwykle w ramach powszechnego systemu opodatkowania zysków osób prawnych, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków odciąża budżet tych podmiotów z kosztów, które normalnie musiałyby one ponieść, co stanowi dla nich selektywną korzyść.
- (142) Belgia uzasadnia zróżnicowane traktowanie w ramach przedmiotowego systemu, odwołując się do wyroku Sądu z dnia 7 listopada 2014 r. w sprawie T-399/11 i twierdząc, że fakt, iż środek podatkowy ogranicza się do przedsiębiorstw wielonarodowych nie jest wystarczający, aby stwierdzić jego selektywność, biorąc pod uwagę, że w tego rodzaju grupa przedsiębiorstw, w odróżnieniu na przykład od spółek *offshore*, przedsiębiorstwa nie posiadają wspólnych cech pod względem sektora gospodarki, działalności, wielkości sumy bilansowej, liczby pracowników lub państwa, w którym mają swoją siedzibę<sup>(82)</sup>. Wyrok, na który powołuje się Belgia nie tylko jest jednak zaskarżony<sup>(83)</sup>, lecz także nie ma on zastosowania do przedmiotowego systemu zważywszy, że dotyczył on ustalenia, czy korzyść podatkowa związana z określonymi transakcjami finansowymi jest selektywna, podczas gdy przedmiotowy system odnosi się do korzyści przyznawanych szczególnym kategoriom przedsiębiorstw. W przywołanym przez Belgię wyroku, Sąd stwierdził bowiem, że do celów związanych z zastosowaniem art. 107 ust. 1 TFUE środek podatkowy sprzyjający nabywaniu zagranicznych podmiotów zależnych zamiast krajowych spółek zależnych, nie powoduje żadnej selektywnej korzyści, zważywszy, że wszystkie kategorie przedsiębiorstw mogą *a priori* z niego korzystać. Z systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków mogą natomiast korzystać tylko niektóre kategorie przedsiębiorstw, tj. podmioty należące do wystarczająco dużej grupy wielonarodowej wprowadzającej nowe rodzaje działalności w Belgii.

<sup>(81)</sup> W przypadku interpretacji indywidualnych innych niż interpretacje dotyczące zastosowania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków problem selektywności nie wystąpi w odniesieniu do tego obowiązku. Zwykle interpretacje indywidualne zapewniają jedynie pewność prawa dotyczącą jednakowego traktowania podatkowego wszystkich przedsiębiorstw, niezależnie od tego, czy uzyskały one interpretację indywidualną. W związku z tym, poza przypadkiem zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, dochód podlegający opodatkowaniu jest w zasadzie taki sam, jaki został ustalony *a priori* w interpretacji indywidualnej lub *ex post* w deklaracji podatkowej. Interpretacja indywidualna, poprzez którą przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków funkcjonuje jednak faktycznie tak jak uprzednie pozwolenie. Ustawodawstwo przewiduje, że obniżka w przypadku, gdy nadmierny zysk przekracza zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, musi zostać ustalona w drodze interpretacji indywidualnej i nie można ubiegać się o nią *ex post* w deklaracji podatkowej. W związku z tym przedsiębiorstwo, które faktycznie odnotowuje wysokie w kontekście jego zwykłej działalności (nadmierne) zyski, nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków. Dlatego dwa przedsiębiorstwa znajdujące się w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej, jedno w wyniku restrukturyzacji, a drugie w ramach swojej zwykłej działalności, będą traktowane w odmienny sposób, ponieważ jedynie to pierwsze ma prawo ubiegać się o interpretację indywidualną przyznającą zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków.

<sup>(82)</sup> Sprawa T-399/11, Banco Santander SA i Santusa Holding/Komisja, ECLI:EU:T:2014:938.

<sup>(83)</sup> Sprawa C-21/15 P, Komisja/Banco Santander i Santusa.



- (143) Komisja nie uważa również, że, jak twierdzi Belgia, selektywna korzyść jest związana z faktem, iż zyski zwolnione z opodatkowania w Belgii nie są opodatkowane zagranicą, biorąc pod uwagę, że to Belgia jednostronnie obniża podstawę opodatkowania belgijskiego podmiotu należącego do grupy korzystającego z przedmiotowego systemu, niezależnie od faktycznego lub rzekomego opodatkowania tych samych zysków w innym państwie członkowskim. W każdym razie art. 107 ust. 1 TFUE zabrania przyznawania pomocy państwa przez państwo członkowskie. W związku z tym pytanie o to, czy określony system przynosi korzyść dla beneficjentów, musi zostać ocenione w świetle działań danego państwa członkowskiego, tj. Belgii. Ocena ta nie musi uwzględniać ewentualnego neutralnego lub negatywnego wpływu systemu na inne spółki należące do grupy ze względu na sposób ich traktowania przez inne państwa członkowskie.

#### 6.3.2.2. Przedmiotowy system przynosi selektywną korzyść poprzez nieprzestrzeganie zasady ceny rynkowej

- (144) Niezależnie od tego, czy można uznać, że system opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Belgii zawiera zasadę ogólną zabraniającą opodatkowania zysku rzeczywiście odnotowanego przez podmioty należące do grupy wielonarodowej, który przekracza zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, co Komisja kwestionuje <sup>(84)</sup>, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, biorąc pod uwagę, że okoliczności uzasadniające zarazem zapewnienie zwolnienia z opodatkowania i metodę zastosowaną do określenia nadmiernego zysku do celów zastosowania przedmiotowego systemu stanowią naruszenie zasady ceny rynkowej, która jest częścią tego systemu.

##### a) Zasada ceny rynkowej w świetle art. 107 ust. 1 Traktatu

- (145) Trybunał Sprawiedliwości uznał już, że obniżenie podstawy opodatkowania wynikające ze środka podatkowego pozwalającego podatnikowi na wykorzystanie w ramach transakcji wewnątrzgrupowej cen transferowych, które nie są zbliżone do cen stosowanych w warunkach wolnej konkurencji między przedsiębiorstwami niezależnymi negocjującymi w porównywalnych warunkach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przynosi selektywną korzyść wyżej wspomnianemu podatnikowi, jako że podatek, który musi zapłacić, w ramach ogólnego systemu podatkowego jest niższy niż podatek, który muszą zapłacić spółki niezależne obliczające swoją podstawę opodatkowania w oparciu o swoje rzeczywiście odnotowane zyski <sup>(85)</sup>.
- (146) W wyroku dotyczącym systemu podatkowego stosowanego przez Belgię w centrach koordynacyjnych <sup>(86)</sup> Trybunał Sprawiedliwości zbadał odwołanie od decyzji Komisji, w której stwierdzono w szczególności, że sposób określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu przewidziany w ramach tego systemu przynosi selektywną korzyść tym centrom <sup>(87)</sup>. W ramach tego systemu dochody podlegające opodatkowaniu określano ryczałtowo jako odsetek całkowitej kwoty wydatków i kosztów operacyjnych, z których zostały wyłączone koszty personelu i koszty finansowe. Zdaniem Trybunału w celu zbadania, czy określenie opodatkowanych dochodów według systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przysparza korzyści tym centrom, należy [...] porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji. Trybunał stwierdził następnie, że „skutkiem wyłączenia [kosztów personelu i kosztów finansowych] z kosztów uwzględnianych przy określeniu opodatkowanego dochodu tych centrów jest fakt, że ceny rozliczeń nie są podobne do cen, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji”, co zdaniem Trybunału „[przysparza] korzyści gospodarczych tym centrom” <sup>(88)</sup>.
- (147) Trybunał uznał zatem, że środek podatkowy pozwalający spółce należącej do grupy fakturować ceny transferowe niezgodne z cenami, które fakturowałaby ona w warunkach wolnej konkurencji, tzn. cenami wynegocjowanymi w porównywalnych okolicznościach przez przedsiębiorstwa niezależne zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przynosi tej spółce selektywną korzyść, prowadząc do obniżenia jej podstawy opodatkowania i w związku z tym podatku należnego w ramach powszechnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych. Zasada ta, według której transakcje zrealizowane między spółkami należącymi do tej samej grupy należy rozliczać, tak jakby zostały zawarte przez spółki niezależne negocjujące w porównywalnych okolicznościach w warunkach ceny rynkowej, jest powszechnie zwana „zasadą ceny rynkowej”.

<sup>(84)</sup> Zob. sekcja 6.3.1.2 i motyw 136.

<sup>(85)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 1 87 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416.

<sup>(86)</sup> Ibid.

<sup>(87)</sup> Decyzja 2003/757/WE Komisji z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy państwa wdrożonego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282 z 30.10.2003, s. 25).

<sup>(88)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 1 87 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 95–97.

- (148) Celem zasady ceny rynkowej jest zagwarantowanie, aby transakcje realizowane między spółkami należącymi do tej samej grupy były traktowane do celów podatkowych z uwzględnieniem kwoty zysku, którą uzyskano by, gdyby te same transakcje były zawarte przez spółki niezależne, gdyż w przeciwnym razie spółki należące do grupy korzystałyby z uprzywilejowanego traktowania w ramach powszechnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych przy obliczaniu ich dochodów podlegających opodatkowaniu, w przeciwieństwie do spółek samodzielnych, co prowadziłoby do nierównego traktowania w świetle celu takiego systemu, który polega na opodatkowaniu zysków wszystkich spółek objętych jego jurysdykcją podatkową.
- (149) Aby ocenić, czy Belgia przyznała selektywną korzyść poprzez stosowanie przedmiotowego systemu, Komisja musi sprawdzić, czy metoda zatwierdzona przez Belgię w celu określania skorygowanego zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej podczas drugiego etapu w ramach systemu jest zgodna z metodą prowadzącą do uzyskania wiarygodnego wskaźnika zastępczego wyniku opartego na zasadach rynkowych, a tym samym z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ metoda powoduje obniżenie należnego podatku podmiotu belgijskiego w ramach powszechnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Belgii w stosunku do przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, do celów art. 107 ust. 1 TFUE uznaje się, że system ten przynosi selektywną korzyść.
- (150) Zasada ceny rynkowej koniecznie stanowi więc z konieczności integralną część oceny dokonywanej przez Komisję na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do środków podatkowych przyznawanych spółkom należącym do grupy, niezależnie od tego, czy państwo członkowskie wprowadziło tę zasadę do swojego krajowego systemu prawnego i w jakiej formie. Zasadę tę stosuje się, aby określić, czy dochód podlegający opodatkowaniu spółki należącej do grupy został obliczony do celów obliczenia podatku od osób prawnych z zastosowaniem metody zbliżonej do warunków rynkowych, tak aby spółka ta nie korzystała z bardziej uprzywilejowanego traktowania w ramach powszechnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych, niż traktowanie przewidziane w stosunku do spółek samodzielnych, których dochód podlegający opodatkowaniu jest określony na zasadach rynkowych. W związku z tym, aby uniknąć wszelkiej dwuznaczności, zasada ceny rynkowej stosowana przez Komisję do celów oceny pomocy państwa nie jest zasadą wynikającą z art. 9 modelowej konwencji OECD lub z wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, które są instrumentami „miękkiego prawa”, lecz opiera się na ogólnej zasadzie równego traktowania w zakresie opodatkowania wynikającej z zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE, która jest wiążąca dla państw członkowskich i obejmuje krajowe przepisy podatkowe <sup>(89)</sup>.
- (151) W niniejszym przypadku Komisja uważa, że metoda określenia „skorygowanego zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej” podczas drugiego etapu przewidzianego w ramach przedmiotowego systemu, w formie, w której została opisana w motywie 15, nie jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, co pociąga za sobą przyznanie selektywnej korzyści podmiotom korzystającym z przedmiotowego systemu. Według opisu przedmiotowego systemu przedstawionego przez władze belgijskie oraz w świetle informacji wynikających z próby pojedynczych interpretacji indywidualnych zbadanej przez Komisję <sup>(90)</sup> podmioty belgijskie należące do grupy, które korzystają ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków uznaje się za podmioty zarządzające i wypełniające najbardziej złożone funkcje w ich grupie wielonarodowej (niezależnie od tego, czy chodzi o wszystkie funkcje, czy jedynie o funkcje związane z daną częścią działalności lub z danym obszarem graficznym). Jak wyjaśniono w kolejnej podsekcji, Komisja twierdzi w związku z powyższym, że całkowity zysk rezydualny wynikający z transakcji wewnątrz grupy zawartych między tymi podmiotami i ich spółkami powiązаныmi w ramach grupy powinien być przypisany podmiotom belgijskim powiązanyim w ramach grupy z tytułu ich zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej (w ramach pierwszego etapu). Zastosowanie zasady ceny rynkowej nie pozostawia miejsca na ogólne oddzielne uznanie i przypisanie zysków uzyskanych dzięki synergii i korzyściom skali podczas oceny cen transferowych (w ramach drugiego etapu).
- b) Zysk rezydualny stanowi zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej podmiotu belgijskiego należącego do grupy, działającego jako „centralny przedsiębiorca”
- (152) Władze belgijskie opisują przedmiotowy system jako system opierający się na koncepcji, zgodnie z którą podmioty belgijskie należące do grupy działają jako „centralni przedsiębiorcy” <sup>(91)</sup>. Ich zdaniem główne obowiązki dotyczące strategicznej i taktycznej procedury decyzyjnej oraz najbardziej złożone funkcje grupy – niezależnie od tego, czy chodzi o wszystkie funkcje, czy jedynie o funkcje związane z daną częścią działalności lub z danym obszarem graficznym – są skonsolidowane wewnątrz tych podmiotów belgijskich należących do grupy. Podmioty

<sup>(89)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81. Zob. również sprawa T-538/11 Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:2015:188, pkt 65 i 66 oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>(90)</sup> Zob. motyw 65.

<sup>(91)</sup> W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych nie definiuje się terminu „centralnego przedsiębiorcy”. W pkt 9.2 przedmiotowych wytycznych wprowadza się termin „zamawiającego” jako kontrahenta zagranicznego przedsiębiorstwa powiązanego pełniącego funkcję ograniczonego dystrybutora, przedstawiciela, agenta lub podwykonawcy/wytwórcy dla zamawiającego, jednak w wytycznych tych nie definiuje się w dokładniejszy sposób terminu „zamawiającego”. Inne przykłady, w których podmiot jest określony jako zamawiający w ramach transakcji między podmiotami powiązanyimi, znajdują się w pkt 9.26 i 9.27 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. W strukturze grupowej racjonalnym z ekonomicznego punktu widzenia rozwiązaniem może być podział zadań np. między podmiot odpowiedzialny za strategiczne decyzje dotyczące transakcji a inny podmiot odpowiedzialny za funkcje związane z produkcją i funkcje wykonawcze. W tym celu taka struktura musi być zgodna z warunkami rynkowymi, aby zapewnić przestrzeganie zasady ceny rynkowej.

powiązane w ramach grupy współpracujące z tymi podmiotami belgijskimi należącymi do grupy powinny być więc podwykonawcami lub wytwórcami, podmiotami świadczącymi usługi badawcze, ograniczonymi dystrybutorami lub agentami/przedstawicielami<sup>(92)</sup> lub innymi podmiotami pełniącymi „automatyczne” funkcje i mającymi ograniczony zakres odpowiedzialności.

- (153) Jak wyjaśniono w motywie 15, zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznaje się poprzez zastosowanie dwuetapowego podejścia. Podczas pierwszego etapu wspomnianego podejścia podmiot belgijski należący do grupy szacuje swój zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jakby chodziło o zysk rezydualny, co zakłada zastosowanie jednostronnej metody ustalania cen transferowych, takiej jak MMTN, która jest najczęściej stosowana w praktyce<sup>(93)</sup>. Tę ostatnią czasami uznaje się za właściwą metodę obliczania cen transferowych w celu określenia ceny i warunków w odniesieniu do transakcji między podmiotami powiązanymi dokonanej między podmiotami spełniającymi funkcje złożone a podmiotami spełniającymi funkcje mniej złożone. Stroną testowaną podczas badania metodą MMTN jest co do zasady ta strona transakcji, w stosunku do której metodę tę można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze, a zatem najczęściej będzie to strona, której analiza funkcjonalna jest najmniej złożona<sup>(94)</sup>. Podczas badania metodą MMTN zysk netto testowanej strony bada się w odniesieniu do odpowiedniej podstawy, takiej jak koszty, sprzedaż czy aktywa<sup>(95)</sup>. Natomiast zysk rezydualny (lub ewentualnie strata rezydualna) wynikający z serii transakcji między podmiotami powiązanymi podczas badania metodą MMTN przypadnie nietestowanej stronie, czyli co do zasady podmiotowi o najbardziej złożonym profilu.
- (154) Nie przesądzając o możliwości zastosowania jednostronnej metody ustalania cen transferowych w celu określenia zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej przez podmiot belgijski należący do grupy podczas pierwszego etapu w odniesieniu do poszczególnych przypadków, w których przyznano interpretację indywidualną w ramach przedmiotowego systemu<sup>(96)</sup>, Komisja uważa, że podmiot belgijski należący do grupy, jako centralny przedsiębiorca odpowiedzialny za podejmowanie strategicznych i taktycznych decyzji w ramach grupy wielonarodowej oraz zarządzający i wypełniający najbardziej złożone funkcje w ramach grupy wielonarodowej, powinien otrzymać w ramach rekompensaty wzrost oczekiwanego poziomu rentowności, aby zapewnić wynik zgodny z warunkami rynkowymi<sup>(97)</sup>. Natomiast jego kontrahenci powiązani w ramach grupy, którzy są narażeni na niewielkie ryzyko, otrzymywali jedynie ograniczone wynagrodzenie w zamian za to, że są oni objęci ochroną przed ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej oraz związanymi z tym stratami<sup>(98)</sup>. Innymi słowy po zakończeniu działania polegającego na ustaleniu cen transferowych przeprowadzonego podczas pierwszego etapu, podmiotowi belgijskiemu należącemu do grupy, jako „centralnemu przedsiębiorcy”, przypisuje się zysk rezydualny wynikający z transakcji wewnątrz grupy. Ten zysk rezydualny jest więc równy zyskowi osiągniętemu zgodnie z zasadą ceny rynkowej podmiotu belgijskiego należącemu do grupy w świetle systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii, a w przypadku systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków jest on także równy rzeczywiście odnotowanemu przez niego zyskowi.
- (155) Podczas drugiego etapu procesu opisanego w motywie 15 podmiot belgijski należący do grupy szacuje jednak zysk, który porównywalna samodzielna spółka uzyskałaby w porównywalnych okolicznościach, aby obliczyć „skorygowany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej”, stosując metodę MMTN, przy czym testowaną stroną jest tym razem podmiot belgijski należący do grupy. Różnica między zyskiem ustalonym w pierwszym

<sup>(92)</sup> Opis produkcji w ramach umowy znajduje się w pkt 7.40 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Ograniczoną dystrybucję opisano w pkt 9.127, a odniesienie do terminu „przedstawiciel” znajduje się w pkt 6.37 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

<sup>(93)</sup> Pozostałe metody jednostronne to metoda koszt plus i metoda ceny odsprzedaży.

<sup>(94)</sup> Zob. motyw 57.

<sup>(95)</sup> Zob. przypis 37 oraz pkt 2.58 i nast. wytycznych OECD.

<sup>(96)</sup> W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych przyjętych w 1995 r., które obowiązywały w momencie wprowadzenia w życie kwestionowanego systemu, wyraźnie przyznaje się uprzywilejowaną pozycję metodom tradycyjnym opartym na transakcjach, takim jak metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN), w stosunku do metod zysku transakcyjnego, takich jak MMTN, by określić, czy cena transferowa jest zgodna z ceną wolnorynkową (zob. pkt 3.49 wytycznych OECD z 1995 r.). Punkt 2.3 wytycznych OECD z 2010 r. stanowi w tej kwestii, co następuje: „Kiedy wzięwszy pod uwagę kryteria opisane w punkcie 2.2, tradycyjna metoda oparta na transakcjach i metoda zysku transakcyjnego mogą zostać zastosowane z równym stopniem wiarygodności, zaleca się stosowanie tradycyjnej metody opartej na transakcjach, a nie metody zysku transakcyjnego”.

<sup>(97)</sup> Zob. pkt 1.45 wytycznych OECD. Ponadto pkt 9.39 wspomnianych wytycznych stanowi, co następuje: „Co do zasady [...] przypisanie jednej ze stron ryzyka związanego z transakcją między podmiotami powiązanymi sprawia, że strona powinna: [...] c) Zasadniczo otrzymać w ramach rekompensaty za to ryzyko wzrost oczekiwanego poziomu wydajności”.

<sup>(98)</sup> Pod warunkiem że można ustalić ekonomiczne uzasadnienie struktury centralnego przedsiębiorcy. Zob. również pkt 1.47 wytycznych OECD.

i w drugim etapie (zysk rezydualny minus „skorygowany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej” obliczony w drugim etapie) stanowi kwotę „nadmiernego zysku” zwolnionego z podatku w ramach przedmiotowego systemu<sup>(99)</sup>. Zdaniem Belgii drugi etap procesu znajduje uzasadnienie w tym, że podmioty belgijskie należące do grupy wielonarodowej powinny płacić podatki tylko od „skorygowanego zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej”, a w związku z tym do celów podatkowych można pominąć zysk rzeczywiście odnotowany, ponieważ stanowi on „nadmierny zysk”.

- (156) Komisja uważa, że drugi etap nie jest zgodny z zasadą ceny rynkowej. Jak wyjaśniono w motywie 153, co do zasady zysk rezydualny wynikający z transakcji wewnątrz grupy należy w całości uznać za zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej przez przedsiębiorcę centralnego, ze względu na ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej oraz straty powiązane poniesione przez tego ostatniego (tzn. ewentualne koszty związane z zarządzaniem ryzykiem i z ograniczaniem go lub koszty, które mogą wynikać z urzeczywistnienia się ryzyka) jako przedsiębiorcę centralnego w strukturze grupy. Część zysku, którą Belgia uznaje za „nadmierną”, stanowi więc w rzeczywistości jedynie część składową zysku rezydualnego przypisywanego podmiotowi belgijskiemu należącemu do grupy jako centralnemu przedsiębiorcy w ramach grupy wielonarodowej. Nieuwzględnienie jakiegokolwiek zysku tego rodzaju w podstawie opodatkowania przedsiębiorcy centralnego stanowi w związku z powyższym nieuzasadnione odstępstwo od mechanizmu rynkowego, co jest sprzeczne z zasadą ceny rynkowej i pociąga za sobą przyznanie selektywnej korzyści podmiotom korzystającym z przedmiotowego systemu, prowadząc do obniżenia ich podstawy opodatkowania w ramach systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii.
- (157) Belgia potwierdza, że podmioty belgijskie należące do grupy odnotowują część zysku rezydualnego nie z powodu ich własnych funkcji, czynników ryzyka i aktywów, lecz dlatego, że należą one do grupy wielonarodowej. Belgia uznaje tę część zysku jako zysk uzyskany z tytułu synergii lub korzyści skali i potwierdza, że nie powinien on zostać przypisany belgijskiemu centralnemu przedsiębiorcy z tytułu zasady ceny rynkowej. Komisja nie przyjmuje tego rozumowania.
- (158) Po pierwsze, zasada ceny rynkowej nie utrzymuje ogólnej ujemnej korekty zysku uzyskanego z tytułu synergii lub korzyści skali. Wręcz przeciwnie, wymaga ona przypisania całości zysku rezydualnego wynikającego z transakcji zawartych między przedsiębiorstwami powiązаныmi w ramach grupy przedsiębiorstwu należącemu do grupy będącemu centralnym przedsiębiorcą ze względu na swój wyjątkowy wkład na rzecz przedmiotowej grupy, na co wskazują sprawowane funkcje, ponoszone ryzyko i wykorzystywane aktywa<sup>(100)</sup>. To właśnie podział funkcji, aktywów i dywersyfikacja ryzyka między strony dokonujące transakcji między podmiotami powiązаныmi decydują o tym, któremu podmiotowi i w jakim zakresie przyznaje się zysk rezydualny zgodnie z zasadą ceny rynkowej, włącznie z zyskami uzyskanymi z tytułu synergii i korzyści skali (w stosownych przypadkach).
- (159) Komisja uważa w tym względzie, że zysku uznanego przez Belgię za „nadmierny zysk”, nawet jeżeli jest (w części) związany z synergiami i korzyściami skali, nie należy ponownie przydzielać, ale opodatkować tam, gdzie go wygenerowano<sup>(101)</sup>. Zgodnie z zasadą ceny rynkowej zysku związanego z synergiami lub z korzyściami skali nie określa się, nie rozlicza się ani nie przypisuje się oddzielnie. Jego przydział wynika automatycznie z cen i warunków transferu uzgodnionych między przedsiębiorstwami powiązаныmi dla wszystkich transakcji i umów zawartych między przedsiębiorstwami. Jeżeli warunki i ceny są zgodne z zasadą ceny rynkowej, zysk uzyskany z tytułu synergii i korzyści skali oraz sposób, w jaki dzieli się go między podmioty należące do grupy będą automatycznie wynikać z tych warunków i cen. Należy go zatem opodatkować tam, gdzie go wygenerowano.

<sup>(99)</sup> Zysk rezydualny jest zatem równy hipotetycznemu średniemu zyskowi przedsiębiorstwa samodzielnego uznanego za porównywalne, zgodnie z opisem zawartym w motywie 17, zwanemu również „skorygowanym zyskiem osiągniętym zgodnie z zasadą ceny rynkowej” i „nadmiernym zyskiem”.

<sup>(100)</sup> Zob. również motyw 153.

<sup>(101)</sup> Fakt ten potwierdza się również w pkt 1.158 sprawozdania OECD zatytułowanego „Alligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10-2015 Rapports finaux”, Plan działania OECD/G20 w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, OECD Publishing, Paryż (dalej zwanego „sprawozdaniem końcowym OECD sprawie erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków”), który zawiera dodatkowe wytyczne w sprawie synergii, o których mowa w pkt 7.13 wytycznych OECD: „[...] jeżeli korzyści i niedociągnięcia synergiczne wynikają wyłącznie z przynależności do grupy wielonarodowej, przy braku zamierzonego działania podjętego przez tę grupę wielonarodową, lub z faktu świadczenia wszystkich usług lub wypełniania wszystkich innych funkcji przez członków grupy, takich korzyści synergicznych nie można rekompensować oddzielnie ani podzielić konkretnie między członków grupy.” ([...] 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. – tłumaczenie nieoficjalne, polska wersja językowa nie została jeszcze opublikowana).

- (160) Co więcej, nawet jeżeli korzyść uzyskaną w grupach z tytułu synergii lub korzyści skali można uznać za istotną, nie należy jej rekompensować oddzielnie ani konkretnie alokować między członków grupy wielonarodowej. Dzieli się go automatycznie pomiędzy powiązane strony w wyniku zastosowania zasady ceny rynkowej w stosunku do cen transferowych ustalonych dla transakcji usług między przedsiębiorstwami <sup>(102)</sup>.
- (161) Po drugie, sposób obliczenia skorygowanego zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej podczas drugiego etapu procesu opisanego w motywie 15 jest w istocie sprzeczny ze wszystkimi metodami ustalania cen transferowych stosowanymi, by obliczyć początkowy zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej w pierwszym etapie przedmiotowego procesu. Biorąc bowiem pod uwagę, że wyłącznie podmioty działające jako centralny przedsiębiorca mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, w ramach którejkolwiek metody ustalania cen transferowych zastosowanej podczas pierwszego etapu należy uznać te podmioty za strony najbardziej złożone i najbardziej narażone na ryzyko w szeregu transakcji między podmiotami powiązanymi. Podczas drugiego etapu te same podmioty uznaje się jednak zawsze za strony testowane oraz za najmniej złożoną część transakcji do celów badania metodą MMTN.
- (162) Metodę MMTN uznaje się jednak za wiarygodną jedynie do celów ustalenia wskaźnika zastępczego wynagrodzenia z tytułu ceny rynkowej dla strony, która spełnia proste, mniej złożone funkcje i która ponosi niewielkie ryzyko w transakcji lub w szeregu transakcji z podmiotem powiązanym, który spełnia złożone funkcje i ponosi ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej <sup>(103)</sup>. Jeżeli podmiot belgijski należący do grupy jest centralnym przedsiębiorcą, mniej złożonymi stronami w ramach grupy wielonarodowej są powiązane podmioty zagraniczne tego podmiotu belgijskiego należące do grupy. Biorąc pod uwagę, że te powiązane podmioty powinny otrzymać rekompensatę w postaci standardowej wydajności za standardowe funkcje, które pełnią, podmiotowi belgijskiemu należącemu do grupy należałoby przyznać, zgodnie z warunkami rynkowymi, zysk rezydualny, a nie standardowy, za złożone funkcje, które pełni w ramach grupy. Poddając testowi obie strony transakcji między podmiotami powiązanymi za pomocą jednostronnej metody ustalania cen transferowych, takiej jak MMTN, na różnych etapach określania ceny transferowej, tak jak w przedmiotowym systemie, stwierdza się, że łączny zysk operacyjny z powiązanych transakcji między powiązanymi stronami nie jest równy sumie zysków otrzymanych przez zastosowanie metody MMTN do obu stron, co sprawia, że istnieje nieopodatkowana kwota dochodu, a to z kolei jest niezgodne z zasadą ceny rynkowej.
- (163) Innymi słowy zakładając, że poprawnie zastosowano zasadę ceny rynkowej w pierwszym etapie, warunki i ceny regulujące transakcję między belgijskimi podmiotami należącymi do grupy a podmiotami powiązanymi w ramach grupy powinny być odzwierciedlone w rzeczywistości odnotowanym zysku. Poprawnie stosując wspomnianą zasadę, standardowy zysk jest przypisany powiązanym podmiotom zagranicznym i rzeczywistości przez nie odnotowany, podczas gdy zysk rezydualny jest przypisany centralnemu przedsiębiorcy, a rzeczywistości odnotowany przez podmioty belgijskie należące do grupy.
- (164) W pkt 1.10 wytycznych OECD <sup>(104)</sup>, na których opiera się Belgia, by uzasadnić zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, nie pozwala się pominąć ani zwolnić z podatków zysków uzyskanych z tytułu synergii lub korzyści skali bez ich ponownego przydzielenia jednemu lub kilku członkom grupy <sup>(105)</sup>. Nawet jeżeli w punkcie tym wspomina się o trudności i o braku konsensusu odnośnie do przydzielania zysku związanego z synergiami lub z korzyściami skali poszczególnym podmiotom należącym do grupy wielonarodowej, w żadnym wypadku nie zaleca się, by zyski te przydzielać lub opodatkowywać w wyjątkowych przypadkach, w których możliwe jest stwierdzenie synergii.
- (165) To samo odnosi się do jednostronnej, abstrakcyjnej korekty podatkowej przewidzianej w przedmiotowym systemie i którą popiera się w modelowej konwencji OECD stanowiącej podstawę wielu konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych między członkami OECD a jurysdykcjami niebędącymi członkami OECD. Przeprowadzona przez Belgię jednostronna korekta zysku rzeczywistości odnotowanego przez podmiot należący do grupy oznacza bowiem niewątpliwie, że nadmierny zysk zwolniony z podatku w ramach

<sup>(102)</sup> Zob. przykłady wymienione w pkt 1.168 i 1.169 sprawozdania końcowego OECD sprawie erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków.

<sup>(103)</sup> Zob. pkt 3.18 wytycznych OECD: „Stroną testowaną jest co do zasady strona, w stosunku do której metodę ceny transferowej można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze; najczęściej będzie to strona, której analiza funkcjonalna jest najmniej złożona”.

<sup>(104)</sup> Zob. motyw 52.

<sup>(105)</sup> Innymi słowy z interpretacji zasady ceny rynkowej, którą stosuje Belgia, wynika, że powszechne zastosowanie wspomnianej interpretacji wytycznych OECD przez wszystkie państwa przyjmujące podmioty należące do grup wielonarodowych doprowadziłoby bez wątpienia do stwierdzenia, że zysków grupy uzyskanych z tytułu synergii wewnątrz grupy lub korzyści skali nie można opodatkować w żadnym z tych państw.

tego systemu nie może być i nie będzie opodatkowany przez inną jurysdykcję podatkową z tej przyczyny, że te inne państwa nie uznają prawa do opodatkowania zysków uzyskanych w szczególności z tytułu synergii lub korzyści skali, ponieważ dotyczą one wyłącznie Belgii, czyli państwa, w którym zostały rzeczywiście odnotowane.

- (166) Po trzecie, aby skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków w ramach przedmiotowego systemu, nie jest konieczne udowodnienie występowania synergii lub korzyści skali ani ich kwantyfikacja podczas drugiego etapu. Zamiast tego występowanie synergii lub korzyści skali jest domniemane w sposób abstrakcyjny i mierzone jako różnica między zyskiem osiągniętym zgodnie z zasadą ceny rynkowej przez podmiot belgijski w pierwszym etapie procesu opisanego w motywie 15 (co znajduje odzwierciedlenie w jego zysku rzeczywiście odnotowanym) a skorygowaniem zyskiem osiągniętym zgodnie z zasadą ceny rynkowej obliczonym podczas drugiego etapu.
- (167) Belgia nie wymaga od podmiotów belgijskich należących do grupy, aby uzasadniały one występowanie lub pochodzenie zysku wynikającego z synergii lub korzyści skali w celu skorzystania przez nie z przedmiotowego systemu. Jest jednak możliwe, że synergie związane z reorganizacją przedsiębiorstwa, w wyniku których oczekuje się zwiększenia zysku grupy wielonarodowej, nie zostaną zrealizowane. Może się zdarzyć, że wdrożenie ogólnego modelu operacyjnego opracowanego w celu zwiększenia synergii grupy faktycznie pociągnie za sobą dodatkowe koszty i spadek efektywności<sup>(106)</sup>. W takim przypadku zastosowanie przedmiotowego systemu doprowadziłoby jednak do odliczenia „nadmiernego zysku” od zysku rzeczywiście odnotowanego przez belgijski podmiot należący do grupy.
- (168) Ponadto, sprzecznie z zaleceniami OECD<sup>(107)</sup>, władze belgijskie automatycznie przyjmują, że nadmierny zysk stanowiący część całego zysku rezydualnego generowanego przez transakcje połączone, pochodzi z synergii, korzyści skali lub nieokreślonych elementów/czynników związanych z grupą. Ten nadmierny zysk różni się zatem całkowicie od analizy funkcji, ryzyka i aktywów stron transakcji między podmiotami powiązanymi, która stanowi podstawę wszelkiego ustalania cen transferowych. Został on w konsekwencji pominięty przy przydzielaniu zysków będącym podstawą zasady ceny rynkowej.

c) Wniosek dotyczący występowania selektywnej korzyści

- (169) W świetle powyższej analizy Komisja stwierdza, że metoda określenia dochodów podlegających opodatkowaniu podmiotów belgijskich należących do grupy w ramach przedmiotowego systemu, nie jest zgodna z metodą prowadzącą do wiarygodnego oszacowania wyniku opartego na zasadach rynkowych, a zatem nie jest zgodna z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ zastosowanie tej metody powoduje obniżenie rzeczywiście odnotowanego przez te podmioty zysku, który powinien stanowić punkt wyjścia do obliczenia ich całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu w ramach systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii<sup>(108)</sup>, do celów stosowania art. 107 ust. 1 TFUE należy uznać, że w ramach tego systemu podmiotom tym przyznaje się selektywną korzyść.
- (170) Wprowadzając odstępstwo od zasady ceny rynkowej, przedmiotowy system obniża wysokość podatków płaconych przez jego beneficjentów w ramach systemu opodatkowania osób prawnych w Belgii w stosunku do spółek samodzielnych, których dochód podlegający opodatkowaniu jest określony na zasadach rynkowych. Wspomniane odstępstwo od zasady ceny rynkowej przynosi także selektywną korzyść jego beneficjentom w stosunku do podmiotów należących do krajowej grupy przedsiębiorstw oraz do podmiotów należących do grupy wielonarodowej, kontynuującej działalność według istniejących w Belgii modeli biznesowych<sup>(109)</sup>, z których żaden nie może ubiegać się interpretację indywidualną konieczną do skorzystania z tego systemu, ponieważ wszystkie te podmioty są opodatkowane na podstawie ich rzeczywiście odnotowanego zysku. Ponadto odstępstwo to przynosi selektywną korzyść jego beneficjentom w stosunku do podmiotów należących do małej grupy wielonarodowej, ponieważ one również są opodatkowane na podstawie ich rzeczywiście odnotowanego zysku<sup>(110)</sup>.

<sup>(106)</sup> Zob. pkt 9.58 wytycznych OECD.

<sup>(107)</sup> Zob. motyw 159.

<sup>(108)</sup> Zob. przypis 70.

<sup>(109)</sup> Zob. motywy 138 i 139.

<sup>(110)</sup> Zob. motyw 111.

### 6.3.3. Brak uzasadnienia ze względu na charakter i ogólną strukturę systemu podatkowego

- (171) Środek stanowiący odstępstwo od systemu odniesienia można jednak uznać za nieselektywny, jeśli jest on uzasadniony ze względu na charakter i ogólną strukturę tego systemu. Ma to miejsce w przypadku, gdy środek wynika bezpośrednio z nieodłącznych zasad leżących u podstaw systemu odniesienia lub mechanizmów nieodłącznie związanych z funkcjonowaniem i efektywnością tego systemu <sup>(111)</sup>.
- (172) Belgia twierdzi, że przedmiotowy system jest uzasadniony tym, że służy on unikaniu podwójnego opodatkowania. Podwójne opodatkowanie oznacza sytuację, w której ten sam zysk jest opodatkowany dwa razy w odniesieniu do tego samego podatnika (podwójne opodatkowanie w znaczeniu prawnym) lub w odniesieniu do dwóch różnych podatników (podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym). O ile odstępstwo od powszechnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych można ewentualnie uzasadnić powołaniem się na konieczność uniknięcia podwójnego opodatkowania <sup>(112)</sup>, Belgia nie wykazała, że faktycznie taki jest cel przedmiotowego systemu. Belgia przyznała nawet, że celem system nie jest ograniczenie lub wyeliminowanie faktycznego podwójnego opodatkowania, lecz jedynie unikanie ewentualnego podwójnego opodatkowania <sup>(113)</sup>. W związku z tym nie można uznać, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków wynika bezpośrednio z nieodłącznych zasad leżących u podstaw systemu odniesienia lub mechanizmów nieodłącznie związanych z funkcjonowaniem i efektywnością tego systemu.
- (173) Chociaż zgodnie z art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 przepis ten stosuje się do sytuacji dotyczących dwóch przedsiębiorstw (zidentyfikowanych lub dających się zidentyfikować), a organy podatkowe mogą wobec dochodu podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorstwa belgijskiego zastosować współzależną korektę ujemną, jeżeli ten sam dochód zawiera się jednocześnie w dochodzie podlegającym opodatkowaniu zagranicznego przedsiębiorstwa powiązanego, w odpowiedziach udzielonych przez ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania tego przepisu wyraźnie wskazuje się na rozszerzone stosowanie zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, wykraczające poza zakres tego przepisu, do dochodów, które nie zostały odnotowane ani uwzględnione w podstawie opodatkowania zagranicznego podmiotu powiązanego należącego do grupy na innym obszarze podatkowym. O ile ograniczenie ujemnej korekty współzależnej do spółek należących do grupy wielonarodowej zgodnie z art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 może być uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, nie dotyczy to zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (174) Brak jakiegokolwiek obowiązku wykazania, że te same zyski są uwzględnione w podstawach opodatkowania dwóch przedsiębiorstw powiązanych (jednego za granicą, drugiego w Belgii) stanowi istotny element różniący interpretacje indywidualne zwalniające z opodatkowania nadmiernych zysków oraz inne interpretacje indywidualne w zakresie cen transferowych, które zezwalają na dokonanie ujemnej korekty współzależnej cen transferowych na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92. W przypadku tego ostatniego rodzaju interpretacji indywidualnych korektę ujemną stosuje się w sytuacji, gdy zysk odnotowany w Belgii i zwolniony z opodatkowania został jednocześnie zadeklarowany jako dochód podlegający opodatkowaniu przez podmiot powiązany należący do grupy w innej jurysdykcji podatkowej lub gdy zagraniczne organy podatkowe dokonały w odniesieniu do tego zagranicznego podmiotu powiązanego dodatkowej korekty pierwotnej <sup>(114)</sup>. Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznaje natomiast z góry jednostronne zwolnienie, w przypadku którego nie wymaga się, aby zysk zwolniony z opodatkowania stanowił część podstawy opodatkowania podmiotu powiązanego należącego do zagranicznej grupy na innym obszarze podatkowym lub by był do niej włączony, ani żeby zysk ten był faktycznie opodatkowany na tym obszarze.

<sup>(111)</sup> Zob. na przykład sprawy połączone C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos*, EU:C:2011:550, pkt 69.

<sup>(112)</sup> Zob. w drodze analogii sprawy połączone C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 71, w których Trybunał wskazuje na możliwość powołania się na charakter lub ogólną strukturę systemu podatkowego w celu uzasadnienia tego, że spółdzielnie rozdające całe swoje zyski swoim członkom nie są opodatkowane na poziomie spółdzielni, o ile podatek jest pobierany na poziomie ich członków.

<sup>(113)</sup> Zob. motyw 89.

<sup>(114)</sup> Komisja zauważa, że Belgia przedstawiła trzy przykłady interpretacji indywidualnych opartych na art. 185 § 2 lit. b) CIR 92, które faktycznie mają na celu rozwiązanie rzeczywistych przypadków podwójnego opodatkowania (zob. motyw 67). Wspomniane interpretacje indywidualne wyraźnie różnią się jednak od interpretacji przyznających zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków. W przypadku interpretacji indywidualnych pozwalających na ujemną korektę cen transferowych korekta ta doprowadzi do symetrycznego odnotowania zysków w księgach rachunkowych przedsiębiorstw będących stronami transakcji między podmiotami powiązanymi. Ujemna korekta podstawy opodatkowania byłaby więc uzasadniona charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego i nie stanowiłaby tym samym pomocy państwa, o ile wynikałaby ona z zamiaru zrównoważenia dodatkowej korekty dokonanej na innym obszarze podatkowym. Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków nie znajduje natomiast podobnego uzasadnienia, ponieważ żaden inny obszar podatkowy nie domaga się opodatkowania odnośnego zysku, a zatem nie powstaje żaden problem podwójnego opodatkowania.

- (175) W związku z tym nie można też stwierdzić, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków rozwiązuje problem podwójnego opodatkowania w sposób konieczny i proporcjonalny<sup>(115)</sup>. Przedmiotowy system wyraźnie wykracza więc poza to, co jest konieczne i proporcjonalne dla osiągnięcia celu polegającego na unikaniu podwójnego opodatkowania, a zatem nie można go uzasadnić charakterem i ogólną strukturą tego systemu.
- (176) Ponadto Komisja uważa, że zasada ceny rynkowej, a w szczególności art. 9 modelowej konwencji OECD, który odnosi to postanowienie do podwójnego opodatkowania, nie uzasadnia jednostronnej ujemnej korekty podstawy opodatkowania podatnika przyznanej w ramach systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (177) Komisja przypomina, że zastosowanie przez organy podatkowe zasady ceny rynkowej ma przede wszystkim na celu uniemożliwienie przedsiębiorstwom należącym do grupy międzynarodowej wpływania na ceny transferowe, a więc rozdzielania pomiędzy nie zysków, co nie jest możliwe w przypadku spółek samodzielnych. Normalne stosowanie zasady ceny rynkowej daje więc organom podatkowym prawo zwiększenia podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, które dokonują transakcji wewnątrz grupy w celu zagwarantowania identycznego traktowania podatników, którzy dokonują transakcji wyłącznie na warunkach zgodnych z warunkami rynkowymi.
- (178) Jeżeli zasada ceny rynkowej pozwala organom podatkowym na dokonywanie jednostronnych korekt dodatnich podstawy opodatkowania przedsiębiorstw należących do grupy, które nie przestrzegają tej zasady, gdy stosują ceny transferowe, ujemna korekta cen transferowych prowadząca do obniżenia podatku jest przewidziana (ale nie jest obowiązkowa) zgodnie z zasadą ceny rynkowej jedynie w wyjątkowym przypadku, w którym chodzi o korektę współzależną stosowaną w następstwie korekty pierwotnej dokonanej przez inną jurysdykcję podatkową, czyli na zasadzie symetrii. Jak wyjaśniono w sekcji 6.3.2.2, dokonana na zasadzie ostrożności jednostronna korekta ujemna zysku rzeczywiście odnotowanego nie wynika z właściwego zastosowania zasady ceny rynkowej, ani w ujęciu ogólnym, ani w szczególnym przypadku zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- (179) Artykuł 9 modelowej konwencji OECD ma bowiem zastosowanie jedynie w przypadku, gdy ustalono, że te same zyski są uwzględnione w podstawie opodatkowania dwóch oddzielnych przedsiębiorstw mających siedzibę w dwóch różnych obszarach podatkowych i zostały lub mogą zastać „odpowiednio opodatkowane” na tych dwóch obszarach.
- (180) Ponadto obawy dotyczące podwójnego nieopodatkowania w związku z korektami cen transferowych zostały również wyrażone przez Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych<sup>(116)</sup>, które w 2014 r. przyjęło sprawozdanie mające na celu zaradzenie praktycznym problemom związanym z dokonaniem w późniejszym terminie korekty cen transferowych ustalonych w momencie transakcji, zwanej „wyrównaniem”<sup>(117)</sup>. W sprawozdaniu podkreśla się konieczność symetrycznego obliczania zysku przedsiębiorstw powiązanych w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych. Przedsiębiorstwa będące stronami transakcji powinny stosować te same ceny przy każdej transakcji. W związku z tym zachęcono państwa członkowskie do akceptowania przypadków wyrównania, jedynie jeżeli korekty dokonuje się symetrycznie w księgach rachunkowych obu przedsiębiorstw będących stronami transakcji i jeżeli ma to miejsce to przed złożeniem deklaracji podatkowej w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.
- (181) Podsumowując, Komisja uważa, że nie można uznać, iż zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków wynika bezpośrednio z nieodłącznych zasad leżących u podstaw systemu odniesienia lub mechanizmów nieodłącznie związanych z funkcjonowaniem i efektywnością tego systemu. Komisja stwierdza więc również, że

<sup>(115)</sup> Zob. sprawy połączone C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 75.

<sup>(116)</sup> Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (FCPT) zostało formalnie utworzone decyzją Komisji 2007/75/WE z dnia 22 grudnia 2006 r. powołująca grupę ekspertów ds. cen transferowych (Dz.U. L 32 z 6.2.2007, s. 189); pomaga ono Komisji Europejskiej i doradza jej w kwestiach podatkowych dotyczących cen transferowych. FCPT składa się z jednego przedstawiciela organów podatkowych z każdego państwa członkowskiego i z 18 członków organizacji pozarządowych. Jego przewodniczący jest niezależny.

<sup>(117)</sup> Sprawozdanie dotyczące wyrównań zostało przyjęte przez Radę Unii Europejskiej w konkluzjach z dnia 10 marca 2015 r. W glosariuszu wytycznych OECD termin „wyrównanie” zdefiniowano w następujący sposób: „Korekta, w ramach której podatnik deklaruje organom podatkowym cenę transferową, która jego zdaniem odpowiada cenie wolnorynkowej w ramach transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi, mimo że cena ta różni się od ceny faktycznie zastosowanej między przedsiębiorstwami powiązаныmi. Korekty tej dokonuje się przed złożeniem deklaracji podatkowej”. W ogólniejszym ujęciu sprawozdanie odnosi się do korekt cen transferowych dokonywanych z inicjatywy podatnika w późniejszym terminie (na ogół na koniec roku), cen transferowych ustalonych w momencie przeprowadzania transakcja lub szeregu transakcji lub przed transakcją lub szeregiem transakcji.



przedmiotowy system wyraźnie wykracza poza to, co jest konieczne i proporcjonalne dla osiągnięcia celu polegającego na unikaniu podwójnego opodatkowania, a zatem nie można go uzasadnić charakterem i ogólnym schematem tego systemu.

#### 6.3.4. Wniosek dotyczący występowania selektywnej korzyści

- (182) Z wyżej wymienionych powodów Komisja stwierdza, że przedmiotowy system przynosi selektywną korzyść podmiotom belgijskim należącym do grupy wielonarodowej, stosując jednostronną korektę ujemną do ich podstawy opodatkowania, zważywszy że korekta ta prowadzi do obniżenia bieżącego podatku w Belgii w stosunku do podatków jakie przedsiębiorstwa te płaciłyby w ramach powszechnego systemu opodatkowania zysków osób prawnych przy zastosowaniu obowiązującego w Belgii systemu opodatkowania osób prawnych.

#### 6.3.5. Beneficjenci przedmiotowego systemu

- (183) Beneficjentami przedmiotowego systemu są podmioty belgijskie należące do grupy wielonarodowej, które na swój wniosek uzyskały interpretację indywidualną na podstawie art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 i w przypadku których faktycznie zastosowano do zysków rzeczywiście odnotowanych w ich księgach rachunkowych jednostronną korektę ujemną w celu określenia ich dochodu podlegającego opodatkowaniu w ramach ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych obowiązującego w Belgii. Komisja zauważa, że podmioty te należą do grupy wielonarodowej i że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków spowodowane przynależnością do grupy wielonarodowej stanowi zadeklarowany cel przedmiotowego systemu.
- (184) Do celów stosowania zasad pomocy państwa, można uznać, że różne podmioty prawne stanowią jedną jednostkę gospodarczą. Tę jednostkę gospodarczą uznaje się wówczas za zainteresowane przedsiębiorstwo, które korzysta ze środka pomocy. Jak wcześniej stwierdził Trybunał Sprawiedliwości, „pojęcie przedsiębiorstwa w prawie konkurencji należy rozumieć jako oznaczające jednostkę gospodarczą [...], nawet jeżeli pod względem prawnym ta jednostka gospodarcza składa się z szeregu osób fizycznych lub prawnych”<sup>(118)</sup>. Aby ustalić, czy szereg podmiotów tworzy jednostkę gospodarczą, Trybunał Sprawiedliwości sprawdza, czy istnieje pakiet kontrolny lub czy istnieją powiązania strukturalne, ekonomiczne lub funkcjonalne<sup>(119)</sup>. W niniejszym przypadku podmioty belgijskie korzystające z przedmiotowego systemu uważa się za centralnych przedsiębiorców, którzy zarządzają grupą przedsiębiorstw (lub oddzielną działalnością w ramach grupy przedsiębiorstw) i sprawują nad nimi kontrolę. Podmioty te często więc sprawują kontrolę nad podmiotami grupy powiązanej i są z kolei kontrolowane przez podmiot zarządzający całością grupy przedsiębiorstw. W związku z tym całą grupę wielonarodową należy uznać za przedsiębiorstwo korzystające ze środka pomocy.
- (185) Ponadto decyzję o przeniesieniu części działalności do Belgii lub o realizacji znacznych inwestycji w Belgii, co jest wymagane, aby móc skorzystać z przedmiotowego systemu, podejmuje grupa wielonarodowa jako całość. Innymi słowy, gdy konieczne jest ustalenie cen transferowych w celu ustalenia cen produktów i usług między różnymi jednostkami gospodarczymi należącymi do jednej i tej samej grupy, ustalenie to wpływa z uwagi na swój charakter na więcej niż jedno przedsiębiorstwo w grupie (wzrost ceny w jednym przedsiębiorstwie wpływa na zysk drugiego przedsiębiorstwa).
- (186) W związku z tym niezależnie od tego, czy grupa przedsiębiorstw składa się z różnych osób prawnych, przedsiębiorstwa należące do takiej grupy należy uznać za jedną grupę korzystającą z przedmiotowego programu pomocy<sup>(120)</sup>. Komisja uważa zatem, że oprócz podmiotów belgijskich korzystających z przedmiotowego systemu, również grupy wielonarodowe, do których należą te podmioty, korzystają z pomocy państwa w ramach przedmiotowego systemu w rozumieniu art. 107, ust. 1 TFUE.

<sup>(118)</sup> Sprawa C-170/83 Hydrotherm ECLI:EU:C:1984:271, pkt 11. Zob. także sprawa T-137/02, Pollmeier Malchow/Komisja, ECLI:EU:T:2004:304, pkt 50.

<sup>(119)</sup> Sprawa C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Komisja, ECLI:EU:C:2010:787, pkt 47–55; sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA i inni, ECLI:EU:C:2006:8, pkt 112.

<sup>(120)</sup> Zob. w drodze analogii sprawa 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, pkt 11: „Z informacji dostarczonych przez samych wnioskodawców wynika, że po restrukturyzacji zarówno spółka Intermills, jak i trzy spółki przemysłowe są kontrolowane przez region Walonii i że po przeniesieniu instalacji produkcyjnych do trzech nowo utworzonych spółek spółka Intermills nadal jest z nimi powiązana. Należy w związku z tym przyjąć, że chociaż każda z trzech spółek przemysłowych ma osobowość prawną oddzielną od dawnej spółki Intermills, wszystkie te spółki wspólnie tworzą jedną grupę, przynajmniej jeżeli chodzi o pomoc udzieloną przez władze belgijskie. [...]”.

#### 6.4. Wniosek dotyczący istnienia pomocy

- (187) W świetle powyższej analizy, Komisja stwierdza, że oparty na art. 185 § 2 lit. b) CIR 92 i wprowadzony ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r. system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, w ramach którego przyznaje się selektywną korzyść zarówno jego beneficjentom, jak i grupom wielonarodowym, do których ci beneficjenci należą, można przypisać Belgii i że jest on finansowany z zasobów państwa, zakłóca konkurencję lub grozi zakłóceniem konkurencji i może mieć wpływ na wymianę handlową w Unii. Przedmiotowy system stanowi więc pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- (188) Biorąc pod uwagę, że przedmiotowy system powoduje obniżenie kosztów, które normalnie obciążałyby beneficjentów w ramach ich rocznej działalności, należy uznać, że zapewnia on pomoc operacyjną beneficjentom i grupom wielonarodowym, do których ci beneficjenci należą.

#### 6.5. Zgodność pomocy

- (189) Pomoc państwa można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli wchodzi ona w zakres z kategorii wymienionych w art. 107 ust. 2 TFUE <sup>(121)</sup>. Można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że pomoc ta należy do jednej z kategorii wymienionych w art. 107 ust. 3 TFUE. Ciężar dowodu, że jest ona zgodna z rynkiem wewnętrznym zgodnie z art. 107 ust. 2 i 3 TFUE, spoczywa jednak na państwie członkowskim, które przyznało pomoc.
- (190) Władze belgijskie nie wykazały spełnienia któregośkolwiek warunku pozwalającego na stwierdzenie zgodności programu pomocy z rynkiem wewnętrznym.
- (191) Ponadto, jak wyjaśniono w motywie 188, należy uznać, że w ramach przedmiotowego systemu przyznaje się pomoc operacyjną. Zgodnie z ogólną zasadą tego rodzaju pomocy nie można zasadniczo uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym zgodnie z art. 107 ust. 3 TFUE, jeżeli nie sprzyja ona rozwojowi niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych i jeżeli przedmiotowe bodźce podatkowe nie są ograniczone w czasie, degresywne lub proporcjonalne do tego, co jest niezbędne, by zaradzić szczególnie niekorzystnemu skutkowi gospodarczemu w regionach, o których mowa.
- (192) W związku z powyższym system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym.

#### 6.6. Niezgodność pomocy z prawem

- (193) Zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE państwa członkowskie są zobowiązane do informowania Komisji o wszelkich planach przyznania pomocy (obowiązek sprawozdawczy) i nie mogą wprowadzać w życie przewidzianych środków pomocy dopóki Komisja nie wyda ostatecznej decyzji (obowiązek stosowania okresu zawieszenia).
- (194) Komisja zauważa, że Belgia nie powiadomiła jej o swoim zamiarze przyznania pomocy w ramach przedmiotowego systemu, jak również nie wypełniła obowiązku stosowania okresu zawieszenia, który na niej ciążył zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE. W związku z powyższym zgodnie z art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589 system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi niezgodny z prawem program pomocy, wprowadzony w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE.

### 7. ODZYSKANIE POMOCY

- (195) Zgodnie z art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 Komisja wymaga windykacji niezgodnej z prawem i z rynkiem pomocy, a zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji niezgodnej z prawem pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Zgodnie z art. 16 ust. 2 tego rozporządzenia pomoc należy odzyskać wraz z odsetkami naliczonymi od dnia, w którym niezgodna

<sup>(121)</sup> Odstępstwa przewidziane w art. 107 ust. 2 Traktatu dotyczące pomocy o charakterze socjalnym przyznawanej indywidualnym konsumentom, pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi oraz pomocy przyznawanej gospodarce niektórych regionów Republiki Federalnej Niemiec nie mają zastosowania w tym przypadku.

z prawem pomoc została udostępniona beneficjentowi do daty jej windykacji. W rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004 <sup>(122)</sup> szczegółowo określa się metody, które należy stosować przy obliczaniu odsetek stosowanych w przypadku odzyskiwania pomocy. Ponadto artykuł 16 ust. 3 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że „windykacja zostaje przeprowadzona bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji”.

### 7.1. Uzasadnione oczekiwanie i pewność prawa

- (196) Art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi również, że Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa.
- (197) Belgia utrzymuje po pierwsze, że zasady pewności prawa i uzasadnionego oczekiwania powinny uniemożliwić odzyskanie pomocy. Analiza wcześniejszych decyzji Komisji w sprawie cen transferowych i pomocy państwa doprowadziłaby ją jednak do uznania, że szczególnie środek podatkowy nie może doprowadzić do przyznania pomocy państwa tylko dlatego, że państwo członkowskie przestrzega zasady ceny rynkowej. Belgia twierdzi ponadto, że fakt, iż trudno jest dokonać kwantyfikacji kwoty pomocy oraz że odzyskanie pomocy może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, powinien uniemożliwić takie odzyskanie.
- (198) Jeżeli chodzi o powołanie się przez władze belgijskie na uzasadnione oczekiwanie, Komisja przypomina, że zgodnie z orzecznictwem unijnym <sup>(123)</sup> państwo członkowskie, którego władze przyznały pomoc z naruszeniem wymogów proceduralnych przewidzianych w art. 108 ust. 3 TFUE, nie może powołać się na uzasadnione oczekiwanie beneficjentów, aby uchylić się od obowiązku podjęcia środków koniecznych do wykonania decyzji Komisji, w której nakazuje się mu odzyskanie pomocy. W przeciwnym razie art. 107 i 108 TFUE byłyby bezskuteczne, ponieważ organy krajowe mogłyby się powoływać na własne sprzeczne z prawem postępowanie w celu pozbawienia decyzji Komisji skutków prawnych w oparciu o te postanowienia TFUE. W związku z powyższym, to nie na zainteresowanym państwie członkowskim, lecz na przedsiębiorstwie będącym beneficjentem pomocy ciąży obowiązek powołania się na wyjątkowe okoliczności mogące uzasadnić jego uzasadnione oczekiwanie, aby sprzeciwić się obowiązkowi zwrotu niezgodnej z prawem pomocy <sup>(124)</sup>. Ponieważ żaden z beneficjentów przedmiotowego systemu nie powołał się na uzasadnione oczekiwanie w odniesieniu do zgodności z prawem tego systemu, Komisja uważa powołanie się przez Belgię na tę zasadę za nieskuteczne w odniesieniu do odzyskania pomocy w zastosowaniu niniejszej decyzji.
- (199) W każdym przypadku, aby móc powołać się na ochronę uzasadnionych oczekiwań, muszą one wynikać z aktu Komisji, który wzbudził uzasadnione nadzieje <sup>(125)</sup>. Władze belgijskie nie mogą się powołać na żadną konkretną nadzieję w odniesieniu do systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków. W szczególności, poza stwierdzeniem, że nie opublikowano sprawozdania grupy „kodeks postępowania”, na którym Komisja oparła swoje wnioski z dnia 19 marca 2003 r., Trybunał potwierdził, że wnioski Rady Unii Europejskiej, w których poparto umowę zawartą między państwami członkowskimi w kontekście badania krajowych środków podatkowych przez grupę „kodeks postępowania” nie stanowiły wyraźnych zapewnień <sup>(126)</sup>. Trybunał potwierdził w szczególności, że „wnioski Rady wyrażają wolę polityczną i z uwagi na ich treść nie mogą wywoływać skutków prawnych, na które podmiot mógłby się powoływać się przed Trybunałem. Ponadto wnioski te nie mogą w żadnym razie wiązać Komisji w wykonywaniu jej własnych kompetencji, które przyznaje jej traktat w dziedzinie pomocy państwa”.
- (200) Jeżeli chodzi o powołanie się na zasadę pewności prawa, a w szczególności na wcześniejszą praktykę decyzyjną Komisji popierającą zasadę ceny rynkowej, Komisja tytułem wstępu przypomina, że nie jest związana tą praktyką

<sup>(122)</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

<sup>(123)</sup> Zob. sprawa C-5/89, Komisja/Niemcy, ECLI:EU:C:1990:320, pkt 17 i sprawa C-310/99, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2002:143, pkt 104.

<sup>(124)</sup> Zob. sprawa T-67/94, Ladbroke Racing/Komisja, ECLI:EU:T:1998:7, pkt 183; zob. również sprawy połączone T-116/01 i T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA i Diputación Foral de Vizcaya/Komisja, ECLI:EU:T:2003:217, pkt 203.

<sup>(125)</sup> Zob. sprawa T-290/97, Mehibas Dordtselaan/Komisja, ECLI:EU:T:2000:8, pkt 59, i sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 147.

<sup>(126)</sup> Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 150–152.

decyzyjną. Każdy potencjalny środek pomocy należy ocenić na podstawie jego cech charakterystycznych w świetle obiektywnych kryteriów wymienionych w art. 107 ust. 1 TFUE, w związku z czym nawet jeżeli okazałoby się, że praktyka decyzyjna jest sprzeczna, pozostałoby to bez wpływu na ważność ustaleń dokonanych w niniejszej decyzji <sup>(127)</sup>.

- (201) Komisja stwierdza ponadto, że jak wynika z decyzji przywołanych przez władze belgijskie, w przeszłości stwierdziła ona, iż odstępstwo od zasady ceny rynkowej w celu określenia dochodu grupy podlegającego opodatkowaniu stanowi pomoc państwa, jeżeli prowadzi do obniżenia podatku, który musi uiścić ten podmiot zgodnie z powszechnym systemem opodatkowania zysków przedsiębiorstw <sup>(128)</sup>. Komisja przypomina również, że w ramach badania systemu na rzecz nowych centrów koordynacyjnych zaproponowanego przez Belgię wyraźnie stwierdziła, iż zyski uzyskane przez podmiot belgijski przekraczające zysk ustalony tzw. metodą koszt plus („cost plus”) należy opodatkować w Belgii, nawet jeżeli stosując tę metodę, otrzymuje się zysk uznany za zgodny z zasadą ceny rynkowej <sup>(129)</sup>. Wniosek ten został potwierdzony przez Trybunał Sprawiedliwości <sup>(130)</sup>. Biorąc pod uwagę, że system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi odejście od zasady ceny rynkowej, jak wykazano w sekcji 6.3.2.2., Belgia nie może opierać się na tych decyzjach, by stwierdzić, że odzyskanie pomocy byłoby sprzeczne z ogólną zasadą pewności prawa. Wręcz przeciwnie, Belgia powinna była wiedzieć, że system opodatkowania, który prowadzi do uprzywilejowanego traktowania jego beneficjentów, polegającego na sztucznym obniżeniu podstawy opodatkowania, może doprowadzić do naruszenia zasad pomocy państwa. Powinna więc była w razie wątpliwości zgłosić Komisji przedmiotowy system przed wprowadzeniem go w życie.
- (202) Jeżeli chodzi o rzekomą trudność w dokonaniu kwantyfikacji kwoty pomocy w ramach systemu, Komisja nie rozumie, na czym polega trudność w przeprowadzeniu takiej kwantyfikacji. Skoro zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków odpowiada odsetkowi zysku przed opodatkowaniem zastosowanemu do zysku rzeczywiście odnotowanego przez podmiot belgijski należący do grupy, aby znieść selektywną korzyść wynikającą z zastosowanego środka, wystarczy zwrócić różnicę między podatkiem należnym na podstawie rzeczywiście odnotowanego zysku a podatkiem faktycznie zapłaconym w ramach przedmiotowego systemu, powiększoną o odsetki od tej kwoty naliczone od dnia przyznania pomocy.
- (203) Ponadto, w odniesieniu do argumentu przedstawionego przez Belgię, zgodnie z którym odzyskanie pomocy może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, Komisja odsyła do sekcji 6.3.3 i przypomina, że podwójne opodatkowanie może wystąpić wyłącznie wtedy, gdy ten sam zysk uwzględnia się zarówno w podstawie opodatkowania podmiotu belgijskiego należącego do grupy, jak i w podstawie opodatkowania powiązanego podmiotu zagranicznego. Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków dotyczy jednak jednostronnej korekty, która nie zostaje przyznana ze względu na wcześniejsze opodatkowanie tego samego zysku przez inny obszar podatkowy. W każdym przypadku, nawet jeżeli istniałaby uzasadniona obawa wystąpienia podwójnego opodatkowania, mogłaby ono zostać rozwiązane dzięki mechanizmom zwyczajnego rozwiązywania wprowadzonym zgodnie z konwencjami dwustronnymi w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, z konwencją arbitrażową UE lub prawidłowemu stosowaniu art. 185 § 2 lit. b) CIR 92. Jak bowiem wyjaśniono w motywie 172, ujemne korekty przeprowadzone przez belgijskie organy podatkowe z tytułu opodatkowania tego samego zysku przez inną jurysdykcję podatkową (w następstwie deklaracji złożonej przez podatnika lub dodatknej korekty pierwotnej przeprowadzonej przez zagraniczną jurysdykcję podatkową) byłyby uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego i nie stanowiłyby pomocy państwa.
- (204) Podsumowując, nie można przyjąć żadnego argumentu przedstawionego przez Belgię w celu uniemożliwienia lub ograniczenia odzyskania pomocy przyznanej z tytułu stosowania przedmiotowego systemu.

## 7.2. Metoda odzyskania pomocy

- (205) Zgodnie z TFUE i utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przypadku stwierdzenia niezgodności pomocy państwa z rynkiem wewnętrznym Komisja jest uprawniona do podjęcia decyzji o konieczności wycofania lub zmiany pomocy przez zainteresowane państwo członkowskie. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika również, że obowiązek zniesienia pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym nałożony na państwo członkowskie decyzją Komisji służy przywróceniu wcześniejszego stanu.

<sup>(127)</sup> Zob. sprawa C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, pkt 21.

<sup>(128)</sup> Zob. decyzja Komisji z dnia 11 lipca 2001 r. w sprawie C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Niemcy: centra kontroli i centra koordynacyjne przedsiębiorstw zagranicznych (Dz.U. C 304 z 30.10.2001, s. 2). Decyzja 2003/501/WE.

<sup>(129)</sup> Zob. decyzja Komisji 2005/378/WE z dnia 8 września 2004 r. dotycząca systemu pomocy, który Belgia proponuje wdrożyć na rzecz centrów koordynacyjnych (Dz.U. L 125 z 18.5.2005, s. 10), w szczególności jej motywy 22, 34 i 37 oraz jej art. 1 lit. b).

<sup>(130)</sup> Zob. również sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416.

W tym kontekście Trybunał ustalił, że cel ten uznaje się za osiągnięty, jeżeli beneficjent pomocy przyznanej w sposób niezgodny z prawem dokonał jej zwrotu i utracił korzyść posiadaną względem konkurentów rynkowych, a ponadto została przywrócona sytuacja sprzed wypłaty pomocy.

- (206) W żadnym przepisie prawa Unii nie wymaga się od Komisji, aby kwantyfikowała ona dokładną kwotę pomocy podlegającą zwrotowi, gdy nakazuje ona odzyskanie pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Wręcz przeciwnie, wystarczy, by decyzja Komisji zawierała wskazówki pozwalające adresatowi na samodzielne ustalenie tej kwoty bez nadmiernych trudności <sup>(131)</sup>.
- (207) Jeżeli chodzi o niezgodną z prawem pomoc państwa polegającą na stosowaniu środków podatkowych, w pkt 35 komunikatu w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej kwotę podlegającą zwrotowi oblicza się na podstawie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a wartością, która powinna zostać zapłacona, jeżeli ogólnie obowiązująca zasada została by zastosowana. Aby obliczyć kwotę podatku, którą należałoby zapłacić, jeżeli przestrzegano by ogólnie obowiązujących zasad, tzn. jeżeli nie przyznano by zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, belgijskie organy podatkowe muszą ponownie ocenić podatek należny ze strony podmiotów korzystających z przedmiotowego systemu za każdy rok podatkowy, w którym wspomniane podmioty z niego korzystały. Określając łączną kwotę do odzyskania od każdego beneficjenta <sup>(132)</sup>, należy wziąć pod uwagę:
- kwotę podatku zaoszczędzoną w wyniku wszystkich interpretacji indywidualnych przyjętych na rzecz beneficjenta,
  - odsetki od tej kwoty naliczone od dnia przyznania pomocy.
- Uznaje się, że pomoc przyznano w dniu, w którym należałoby uiścić zaoszczędzoną kwotę, za każdy rok podatkowy, przy braku interpretacji indywidualnej.
- (208) Kwota podatku zaoszczędzonego podczas danego roku podatkowego w wyniku konkretnej interpretacji indywidualnej jest równa:
- zyskom faktycznie odliczonym od dodatniej podstawy opodatkowania,
  - pomnożonym przez stawkę podatku od osób prawnych w danym roku podatkowym.
- (209) Co do zasady do celów obliczenia kwoty zaoszczędzonego podatku należy wziąć pod uwagę odliczenie nadmiernego zysku zadeklarowane przez podatnika w jego rocznej deklaracji podatkowej, ewentualnie po korekcie dokonanej przez belgijskie organy podatkowe w ramach kontroli podatkowej.
- (210) Jeżeli odliczenia, do którego uprawniony jest beneficjent w odniesieniu do konkretnego roku podatkowego, nie można (w pełni) przeprowadzić podczas tego roku podatkowego ze względu na niewystarczającą dodatnią podstawę opodatkowania oraz jeżeli kwota, której faktycznie nie odliczono, zostaje przeniesiona na kolejny rok podatkowy, uznaje się, że pomoc przyznano podczas kolejnego roku podatkowego lub podczas kolejnych lat podatkowych, w których kwoty nadmiernych zysków można faktycznie odliczyć od dodatniej podstawy opodatkowania.
- (211) Biorąc pod uwagę, że odzyskanie pomocy powinno zapewnić, aby podatek ostatecznie należny ze strony beneficjenta systemu był podatkiem, który musiałby on uiścić w sytuacji braku systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, metodę opisaną w motywach 207–210 można jeszcze uściślić we współpracy z władzami belgijskimi podczas procesu odzyskiwania pomocy, aby ustalić faktyczną kwotę korzyści podatkowej udzielonej beneficjentom w zależności od ich indywidualnej sytuacji. Podatek, który należałoby zapłacić w sytuacji braku systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków należy obliczyć na podstawie zasad ogólnego systemu obowiązującego w Belgii w momencie przyznania pomocy oraz biorąc pod uwagę rzeczywistą sytuację faktyczną i prawną beneficjenta, a nie inne sytuacje hipotetyczne oparte na różnych okolicznościach operacyjnych i prawnych, które beneficjent mógłby wybrać przy braku przedmiotowego systemu zwolnienia.

<sup>(131)</sup> Zob. sprawa C-441/06 Komisja/Francja, ECLI:EU:C:2007:616, pkt 29 oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>(132)</sup> Komisja uznaje, że wykaz beneficjentów dostarczony przez władze belgijskie i dołączony do niniejszej decyzji ma charakter jedynie orientacyjny. Wykaz ten w żaden sposób nie ogranicza ciężącego na Belgii obowiązku ustalenia wszystkich beneficjentów pomocy przyznanej w ramach kwestionowanego systemu i odzyskania od nich całej kwoty, którą im przyznano, włączając w to beneficjentów, którzy otrzymali korzyści podatkowe wynikające z zastosowania przedmiotowego systemu, których nie wymieniono w załączniku, oraz nowe korzyści podatkowe przyznane w ramach tego systemu beneficjentom figurującym w wykazie.

## 8. WNIOSEK

(212) Podsumowując, Komisja uznaje, że Belgia wdrożyła system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. Zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589 Belgia ma obowiązek odzyskać całą pomoc przyznaną beneficjentom wspomnianego systemu,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

### Artykuł 1

System zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków przewidziany w art. 185 § 2 lit. b) belgijskiego kodeksu podatkowego w zakresie podatków dochodowych z 1992 r., w ramach którego Belgia wydała interpretacje indywidualne na rzecz podmiotów belgijskich należących do wielonarodowych grup przedsiębiorstw, przez co przyznała ona tym podmiotom korzyść wynikającą ze zwolnienia części realizowanego przez nie zysku z podatku od osób prawnych, stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i został wdrożony przez Belgię w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE.

### Artykuł 2

1. Belgia odzyskuje od beneficjentów niezgodną z rynkiem i niezgodną z prawem pomoc, o której mowa w art. 1.
2. Wszystkie kwoty, których nie odzyskano od beneficjentów w wyniku procesu odzyskiwania pomocy określonego w ust. 1, odzyskuje się od grupy przedsiębiorstw, do której należy beneficjent.
3. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania.
4. Odsetki od kwot podlegających zwrotowi nalicza się narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia (WE) nr 794/2004.
5. Belgia wstrzymuje pomoc, o której mowa w art. 1, i anuluje wszystkie dotychczas niezrealizowane wypłaty tej pomocy ze skutkiem od daty przyjęcia niniejszej decyzji.
6. Belgia odrzuca wszelkie wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej składane w biurze ds. interpretacji indywidualnych mające związek z pomocą, o której mowa w art. 1, lub nierozpatrzone na dzień przyjęcia niniejszej decyzji.

### Artykuł 3

1. Odzyskanie przyznanej pomocy, o której mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Belgia zapewnia wykonanie w pełni niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

### Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Belgia przekazuje Komisji następujące informacje:
  - a) wykaz beneficjentów pomocy, o której mowa w art. 1, oraz łączną kwotę otrzymaną przez każdego z nich z tego tytułu;

- b) łączną kwotę (kwota główna i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta;
- c) szczegółowy opis środków już podjętych oraz środków planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji;
- d) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy.

2. Do momentu całkowitego odzyskania przyznanej pomocy, o której mowa w art. 1, Belgia na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Belgia bezzwłocznie przedstawia informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu zastosowania się do niniejszej decyzji. Dostarcza ona również szczegółowe informacje o kwocie pomocy oraz odsetkach już odzyskanych od beneficjentów.

#### Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Belgii.

Sporządzono w Brukseli dnia 11 stycznia 2016 r.

W imieniu Komisji  
Margrethe VESTAGER  
Członek Komisji

\_\_\_\_\_

## ZAŁĄCZNIK

## WYKAZ INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH WYDANYCH W RAMACH PRZEDMIOTOWEGO SYSTEMU

Nr interpretacji indywidualnej	Data	Nazwa przedsiębiorstwa	Okres ważności (rozpoczęcie)	Okres ważności (zakończenie)	EBIT zwolniony z opodatkowania (%)	Zysk netto przed opodatkowaniem zwolniony z opodatkowania (%)	Łączny nadmierny zysk Deklaracje dot. zwolnienia z opodatkowania 2005–2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Okres 3 lat				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Okres 4 lat				[...]
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	Okres 5 lat i 3 lat				[...]
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			[...]



Nr interpretacji indywidualnej	Data	Nazwa przedsiębiorstwa	Okres ważności (rozpoczęcie)	Okres ważności (zakończenie)	EBIT zwolniony z opodatkowania (%)	Zysk netto przed opodatkowaniem zwolniony z opodatkowania (%)	Łączny nadmierny zysk Deklaracje dot. zwolnienia z opodatkowania 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]	[...]

Nr interpretacji indywidualnej	Data	Nazwa przedsiębiorstwa	Okres ważności (rozpoczęcie)	Okres ważności (zakończenie)	EBIT zwolniony z opodatkowania (%)	Zysk netto przed opodatkowaniem zwolniony z opodatkowania (%)	Łączny nadmierny zysk Deklaracje dot. zwolnienia z opodatkowania 2005–2014
2011.569	26.2.2013	Nomacorrc	1.1.2012	2016		[60–80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80–100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinepolis Group NV	1.1.2012	2016		[60–80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60–80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60–80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40–60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80–100]	[...]
2012.229	29.8.2012	AMPAR				[80–100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60–80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60–80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40–60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60–80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Okres 6 lat				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Okres 3 lat				
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]	

Nr interpretacji indywidualnej	Data	Nazwa przedsiębiorstwa	Okres ważności (rozpoczęcie)	Okres ważności (zakończenie)	EBIT zwolniony z opodatkowania (%)	Zysk netto przed opodatkowaniem zwolniony z opodatkowania (%)	Łączny nadmierny zysk Deklaracje dot. zwolnienia z opodatkowania 2005–2014	
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60–80]	[...]	
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40–60]	[...]	
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40–60]	[...]	
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]		
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60–80]	[...]	
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60–80]	[...]	
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60–80]	[...]	
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]		
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60–80]		
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60–80]		
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60–80]		
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]		
<b>OGÓŁEM nadwyżka</b>								<b>[&lt; 2 100 000 000 (**)]</b>

(\*) Według informacji otrzymanych ze strony Belgii spółki te nie zadeklarowały nadmiernych zysków w swoich deklaracjach podatkowych do roku podatkowego 2013.

(\*\*) Kwota ta stanowi łączny nadmierny zysk zadeklarowany przez spółki w ich deklaracjach podatkowych, lecz w żadnej mierze nie wskazuje na kwotę przyznanej pomocy państwa.

Źródło: Informacja władz belgijskich z dnia 29 maja 2015 r. w związku z decyzją o wszczęciu postępowania.