ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2016/1699

z 11. januára 2016

o schéme štátnej pomoci týkajúcej sa zdaňovania nadmerného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) vykonávanej Belgickom

[oznámené pod číslom C(2015) 9837]

(Iba francúzske a holandské znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po výzve zainteresovaných strán na predloženie pripomienok v súlade s uvedenými ustanoveniami ([1]) a so zreteľom na ich pripomienky,

keďže:

1. POSTUP

(1) Listom z 19. decembra 2013 Komisia požiadala Belgicko o informácie o „systéme udeľovania záväzných daňových stanovísk týkajúcich sa zdaňovania nadmerného zisku“ (ďalej len „režim zdaňovania nadmerného zisku“ alebo „sporný režim“), ktorý sa opiera o článok 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu 1992 (ďalej len „CIR 92“). Komisia zároveň požiadala o zoznam záväzných daňových stanovísk týkajúcich sa uplatňovania režimu zdaňovania nadmerného zisku.

(2) Listom z 21. januára 2014 Belgicko odpovedalo na otázky uvedené v žiadosti Komisie o informácie. Neposkytlo jej však zoznam záväzných stanovísk, pričom objasnilo, že na dodanie takéhoto zoznamu treba viac času.

(3) Dňa 21. februára 2014 Komisia poslala dodatočné otázky a opätovne požiadala o zoznam záväzných stanovísk. Pokiaľ ide o záväzné stanoviská vydané v rokoch 2004, 2007, 2010 a 2013 na základe sporného režimu, Komisia zároveň požiadala o plné znenie týchto stanovísk, ako aj žiadosti o ich udelenie, prílohy a prípadne akúkoľvek následnú korešpondenciu súvisiacu s týmito žiadosťami.

(4) Dňa 18. marca 2014 Belgicko odpovedalo na dodatočné otázky Komisie, pričom jej predložilo požadované záväzné stanoviská vrátane žiadostí, príloh a následnej korešpondencie súvisiacej s udelením týchto stanovísk.

(5) Listom z 28. júla 2014 Komisia oznámila, že oslobodenie nadmerného zisku od dane by mohlo predstavovať štátnu pomoc, ktorá nie je zlučiteľná s vnútorným trhom. Zároveň požiadala o dodatočné informácie v súvislosti s viacerými konkrétnymi stanoviskami. Listami z 1. septembra a zo 4. novembra 2014 Belgicko odpovedalo na žiadosť z 28. júla 2014.

(6) Zasadnutie medzi útvarmi Komisie a belgickými orgánmi sa uskutočnilo 25. septembra 2014.

([1]) Ú. v. EÚ C 188, 5.6.2015, s. 24.

(7) Listom z 3. februára 2015 Komisia informovala Belgicko o svojom rozhodnutí začať v súvislosti s oslobodením nadmerného zisku od dane formálne vyšetrovacie konanie stanovené v článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“).

(8) V nadväznosti na žiadosť o predĺženie lehoty 29. mája 2015 Belgicko vyjadrilo svoje pripomienky týkajúce sa rozhodnutia o začatí konania.

(9) Rozhodnutie o začatí formálneho vyšetrovacieho konania (ďalej len„rozhodnutie o začatí konania“) bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([2]) 5. júna 2015. V rámci tohto rozhodnutia Komisia vyzvala zainteresované strany, aby predložili svoje pripomienky k tomuto opatreniu.

(10) V dňoch 1. júla a 2. júla 2015 zainteresované strany predložili svoje pripomienky týkajúce sa rozhodnutia o začatí konania, ktoré boli zaslané belgickým orgánom. Dňa 14. septembra 2015 Belgicko informovalo Komisiu, že sa k týmto pripomienkam nechce vyjadriť.

(11) Listom zo 16. septembra 2015 Komisia požiadala Belgicko, aby doložilo niektoré tvrdenia uvedené vo svojich písomných pripomienkach z 29. mája 2015 týkajúcich sa rozhodnutia o začatí konania. Belgicko odpovedalo na túto žiadosť listom zo 16. októbra 2015.

(12) V dňoch 20. októbra a 7. decembra 2015 sa konali stretnutia útvarov Komisie s belgickými orgánmi.

2. **OPIS SPORNÉHO REŽIMU**

2.1. **Režim zdanenia nadmerného zisku**

(13) Režim zdanenia nadmerného zisku umožňuje belgickým spoločnostiam-rezidentom, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny, a stálym belgickým prevádzkárňam zahraničných spoločností-rezidentov, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny (ďalej len „belgické subjekty skupiny“), znížiť ich základ dane v Belgicku prostredníctvom odpočítania ich „nadmerného zisku“ zo zisku, ktorý skutočne zaznamenali. Tento nadmerný zisk sa určí odhadom hypotetického priemerného zisku, ktorý by samostatný podnik ([3]) vykonávajúci porovnateľné činnosti mohol dosiahnuť v porovnateľnej situácii a odpočítaním tejto sumy zo skutočne zaznamenaného zisku zo strany belgického subjektu príslušnej skupiny. Na to, aby bolo možné využiť takéto oslobodenie nadmerného zisku od dane, je potrebné, aby belgický daňový orgán „Service des Décisions Anticipées“ prijal záväzné stanovisko.

(14) Podľa belgických orgánov ([4]) sa oslobodenie nadmerného zisku od dane odôvodňuje vôľou zaručiť, aby bol belgickému subjektu skupiny zdanený výlučne zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu, pričom má možnosť vyňať zo svojho základu dane zaznamenaný zisk, ktorý prevyšuje daný zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a to z dôvodu synergií, úspor z rozsahu a iných výhod vyplývajúcich z jeho účasti v rámci nadnárodnej skupiny, ktoré by neexistovali v prípade porovnateľného samostatného podniku.

(15) Podľa belgických orgánov ([5]) sa výška nadmerného zisku oslobodeného od dane na základe režimu zdaňovania nadmerného zisku určuje uplatnením dvojfázového prístupu:

— Po prvé, nezávislé trhové ceny uplatňované pri transakciách medzi belgickým subjektom skupiny a spoločnosťami, s ktorými je prepojený, sa stanovujú na základe správy o transferovom oceňovaní poskytnutej daňovníkom. Keďže belgický subjekt skupiny sa považuje za „hlavného podnikateľa“ v rámci tohto vzťahu, pripíše sa mu reziduálny zisk vyplývajúci z týchto transakcií.

([2]) Pozri poznámku pod čiarou č. 1.
([3]) Pozri bod 30 pripomienok Belgicka z 29. mája 2015, pokiaľ ide o rozhodnutie o začatí konania, v súlade s ktorým sa pojem „samostatný“ vzťahuje na takú spoločnosť, ktorá nie je členom nadnárodnej skupiny prepojených podnikov.
([4]) Pozri najmä pripomienky Belgicka z 29. mája 2015 týkajúce sa rozhodnutia o začatí konania, body 39 a 40.
([5]) Pozri pripomienky Belgicka z 29. mája 2015 týkajúce sa rozhodnutia o začatí konania, bod 30.

— Po druhé, podľa Belgicka sa reziduálny zisk nemusí považovať za zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu zo strany belgického subjektu skupiny, lebo môže prevýšiť zisk, ktorý by dosiahol porovnateľný samostatný podnik v porovnateľnej situácii, v ktorej funguje subjekt bez toho, aby bol súčasťou nadnárodnej skupiny. V dôsledku toho sa tento „nadmerný zisk" stanoví na základe druhej správy predloženej daňovníkom v rámci žiadosti o udelenie záväzného stanoviska, ktorú predložil na základe sporného režimu, a oslobodí sa od dane.

(16) Belgicko tvrdí, že v správach poskytnutých počas týchto dvoch fáz sa uplatňujú najprimeranejšie metódy transferového oceňovania OECD. Poskytnuté informácie poukazujú na to, že metóda použitá v rámci druhej fázy predstavuje metódu čistého obchodného rozpätia. Cieľom využitia uvedenej metódy v tomto kontexte je dospieť k odhadu ziskovosti subjektu, ktorý je súčasťou nadnárodnej skupiny, a porovnať ju so ziskami porovnateľných nezávislých (samostatných) podnikov ([6]) vykonávajúcich podobné činnosti. Prostredníctvom metódy čistého obchodného rozpätia možno odhadnúť zisk, ktorý by nezávislý podnik mohol dosiahnuť z činnosti, ako napríklad predaj tovaru. Zvolí sa pritom primeraný základ, ako napríklad náklady, obrat alebo investície do fixného kapitálu (podľa vykonávaných funkcií, znášaných rizík a zrealizovaných aktív), a uplatní sa pomer zisku („ukazovateľ úrovne zisku") odrážajúci zisk zaznamenaný na tomto základe v prípade porovnateľných nezávislých podnikov.

(17) Metóda čistého obchodného rozpätia umožňuje vypočítať hypotetický priemerný zisk belgického subjektu skupiny na základe štúdie, v ktorej sa stanovilo porovnanie medzi týmto subjektom a porovnateľnými samostatnými podnikmi ([7]). Hypotetický priemerný zisk sa stanovuje ako hodnota v medzikvartilovom rozpätí ukazovateľa úrovne zisku, ktorý sa uplatňuje pri všetkých porovnateľných samostatných podnikoch ([8]), ktorých priemer sa počíta za určité obdobie (spravidla za päť rokov). Belgicko považuje tento hypotetický priemerný zisk za zisk, ktorý by belgický subjekt skupiny dosiahol, keby bol samostatným podnikom a nie subjektom patriacim do nadnárodnej skupiny. Na účely tohto rozhodnutia sa zisk označuje pojmom „upravený zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu".

(18) Výška nadmerného zisku, ktorý sa má oslobodiť od dane, sa ďalej počíta ako rozdiel medzi odhadovaným ziskom, ktorý belgický subjekt skupiny dosiahne v súlade s princípom nezávislého vzťahu v rámci prvej fázy (priemer vypočítaný za určité obdobie) a „upraveným ziskom dosiahnutým v súlade s princípom nezávislého vzťahu" v rámci druhej fázy (takisto priemer vypočítaný za to isté obdobie). Tento rozdiel sa vyjadruje ako percentuálny podiel oslobodenia výsledku hospodárenia pred zdanením (EBIT ([9]) alebo PBT ([10])) s cieľom dosiahnuť priemerný percentuálny podiel nadmerného zisku za konkrétne obdobie. Tento percentuálny podiel predstavuje zníženie základu dane, ktorý sa prijal a uplatňoval na základe sporného režimu v súvislosti so skutočne zaznamenaným ziskom zo strany belgického subjektu skupiny, a to počas piatich rokov, v rámci ktorých je belgická finančná správa viazaná záväzným stanoviskom.

(19) Belgické orgány uvádzajú, že očakávané obchodné výsledky subjektov využívajúcich sporný režim sa hodnotia na základe zisku, ktorý skutočne zaznamenali po období troch rokov. Dohodnutý percentuálny podiel sa neskôr môže prípadne upraviť v rámci tohto hodnotenia. Nič však nenaznačuje, že by sa v rámci takéhoto hodnotenia upravil percentuálny podiel dohodnutého zníženia v prípadoch skúmaných Komisiou.

(20) Na základe článku 185 ods. 2 CIR 92 je udelenie záväzného stanoviska podmienkou na to, aby bolo možné využiť oslobodenie nadmerného zisku od dane. Týmto ustanovením sa zároveň obmedzuje udelenie tohto stanoviska subjektom, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny prepojených podnikov v rámci ich cezhraničných vzťahov. Okrem toho podľa belgického zákona z 24. decembra 2002 ([11]) možno vydať záväzné stanoviská len v nových situáciách ([12]).

(21) Vzhľadom na to, že záväzné stanovisko je potrebné na to, aby bolo možné využiť oslobodenie nadmerného zisku od dane a že takéto stanovisko možno udeliť len v prípade zisku vyplývajúceho z novej situácie, výhoda, ktorá by nadnárodnej skupine mohla zo sporného režimu vyplynúť, závisí od relokalizácie alebo zvýšenia počtu jej činností v Belgicku a je primeraná dôležitosti nových činností a nových ziskov dosiahnutých v danej krajine.

([6]) Pozri glosár v smernici OECD o transferovom oceňovaní: „*Dva podniky sú nezávislé jeden vo vzťahu k druhému, ak nie sú združené.*"
([7]) Komisia uviedla, že v niektorých prípadoch subjekty zvolené ako porovnateľné subjekty na účely porovnávacej štúdie nie sú samostatnými podnikmi a nepovažujú sa za podobné, ale sú to holdingové spoločnosti alebo materské spoločnosti považované za podobné, t. j. ide o konsolidovanú skupinu vybratú na základe konsolidovaných údajov.
([8]) Výnos z predaja je najbežnejšie používaným ukazovateľom úrovne zisku na určenie základu dane belgického subjektu skupiny.
([9]) Earnings Before Interest and taxes, t. j. zisk pred úrokmi a zdanením.
([10]) Profit before tax, t. j. zisk pred zdanením.
([11]) Zákon z 24. decembra 2002, ktorým sa mení režim spoločností v oblasti daní z príjmu a zavádza sa systém záväzných stanovísk v daňovej oblasti, Moniteur belge č. 410, druhé vydanie, z 31. decembra 2002, s. 58817.
([12]) Pozri odôvodnenia 44 a 45.

Záväzné stanoviská, ktoré boli udelené v rámci sporného režimu a preskúmané Komisiou, sa naďalej týkajú zmien organizačnej štruktúry nadnárodnej skupiny. V tomto kontexte sa prostredníctvom základných prvkov vymedzených v žiadostiach o záväzné stanoviská zdôrazňuje plánovaná relokalizácia činností do Belgicka, nové plánované investície a vytváranie pracovných miest v krajine.

(22) Súhrnne možno uviesť, že belgické subjekty skupiny, ktorým bolo udelené záväzné stanovisko na základe sporného režimu, môžu každý rok pristúpiť podľa článku 185 ods. 2 písm. b) CIR 92 k proaktívnemu zníženiu základu dane v rámci dane z príjmov právnických osôb, pričom odpočítajú údajný „nadmerný zisk“ zo skutočne zaznamenaného zisku. Belgické orgány sa tak domnievajú, že tento nadmerný zisk by sa nemal pripísať belgickému subjektu skupiny, a mal by sa teda vyňať z jeho základu dane v Belgicku v súlade s článkom 185 ods. 2 písm. b) CIR 92. V dôsledku toho belgický subjekt skupiny, ktorý využíva oslobodenie nadmerného zisku od dane, podlieha zdaneniu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi jeho skutočne zaznamenaným ziskom a jeho „nadmerným ziskom“.

2.2. **Uplatniteľný legislatívny a regulačný rámec**

2.2.1. *Zdaňovanie príjmov na základe systému zdaňovania príjmov právnických osôb v Belgicku*

(23) V CIR 92 sa stanovujú pravidlá zdaňovania príjmov uplatňované v Belgicku. V článku 1 sa vymedzujú štyri kategórie daní z príjmu, ktoré pokrývajú dane z príjmov fyzických osôb (hlava II: články 3 až 178), spoločností-rezidentov (hlava III: články 179 až 219), iných právnických osôb (hlava IV: články 220 až 226) a daňovníkov-nerezidentov – fyzických osôb, podnikov, iných právnických osôb (hlava V: články 227 až 248/3).

(24) V článku 183 CIR 92 sa stanovuje, že príjmy zdanené v súlade s ustanoveniami hlavy III (spoločnosti-rezidenti) sú rovnakého typu ako príjmy zdanené podľa ustanovení hlavy II (právnické osoby) a že daňový základ sa stanovuje na základe pravidiel uplatniteľných na zisky. V článku 24 CIR 92 sa spresňuje, že zdaniteľné príjmy priemyselných, obchodných a poľnohospodárskych podnikov zahŕňajú všetky príjmy vyplývajúce z podnikateľských činností, ako napríklad zisky zo „*všetkých operácií spracovaných zariadeniami týchto podnikov alebo prostredníctvom nich*“ a z „*každého zvýšenia hodnoty aktív […] a z každého zníženia hodnoty pasív […], pokiaľ sa tieto zisky alebo straty zrealizovali alebo vyjadrili v účtovníctve alebo ročnej účtovnej závierke*“.

(25) V článku 185 ods. 1 CIR 92 sa stanovuje, že spoločnosti podliehajú zdaneniu celkovej výšky zisku pred rozdelením. V spojení s článkami 1, 24 a 183 CIR 92 sa v tomto ustanovení uvádza, že zdaniteľný zisk musí podľa belgických daňových predpisov zahŕňať aspoň celkovú výšku zisku zaznamenaného na účtoch daňovníka bez ohľadu na to, že ide o východiskovú sumu, ktorá môže podliehať prípadným neskorším úpravám smerom nahor alebo nadol.

(26) Základ dane v rámci belgickej dane z príjmu sa stanovuje na základe skutočne zaznamenaného zisku na účtoch daňovníka, ktorý predstavuje východiskový bod. Na účely stanovenia základu dane je možné uplatniť určitý počet pozitívnych úprav (ako napr. neoprávnené náklady) alebo negatívnych úprav (ako napr. čiastočné oslobodenie od dane určitých vyplatených dividend, odpočet strát z predchádzajúceho obdobia, daňové stimuly). Pri každej z týchto operácií musia daňovníci finančnej správe poskytnúť informácie prostredníctvom svojho daňového priznania (formulár 275.1) a musia byť schopní predložiť doklady odôvodňujúce takéto úpravy.

(27) Keďže belgické daňové predpisy umožňujú trvalé oslobodenie od dane časti zisku, ktorý je skutočne zaznamenaný na účtoch daňovníka ako rezerva, úpravu možno uskutočniť počas prvého výpočtu základu dane prostredníctvom „zvýšenia pôvodného stavu rezervy“.

(28) V dôsledku toho, zatiaľ čo základ dane nie vždy nevyhnutne zodpovedá čistému zisku, ktorý bol skutočne zaznamenaný v ročnom zúčtovaní daňovníka, a vzhľadom na úpravy tohto základu uskutočnené na daňové

účely, stanovenie základu musí v každom prípade vychádzať z číselných údajov skutočne zaznamenaných na účtoch, ktoré predstavujú východiskový bod. Pri stanovení základu dane sa napríklad najskôr vypočíta čisté zvýšenie alebo zníženie zdaniteľných rezerv (zisk/strata za daný rok, zisk/strata z predchádzajúceho obdobia, iné zisky zahrnuté v rezerve) v rámci zdaňovacieho obdobia. V prípadoch odôvodnených v súlade s daňovými právnymi predpismi alebo po daňovej kontrole môžu byť údaje zaznamenané na účtoch daňovníka alebo uvedené v jeho daňovom priznaní predmetom úprav alebo opráv.

2.2.2. *Zákon z 21. júna 2004, ktorým sa mení CIR 92*

(29) Zákonom z 21. júna 2004 ([13]) Belgicko zaviedlo nové ustanovenia v oblasti daní, ktoré sa týkajú cezhraničných transakcií subjektov prepojených v rámci nadnárodnej skupiny. Do článku 185 CIR 92 sa najmä pridal druhý odsek s cieľom transponovať do belgických daňových právnych predpisov princíp „nezávislého vzťahu“ uznaný na medzinárodnej úrovni na účely transferového oceňovania ([14]). V článku 185 ods. 2 CIR 92 sa uvádza:

„[…], v prípade dvoch spoločností, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny prepojených spoločností, a pokiaľ ide o ich vzájomné cezhraničné vzťahy:

a) ak sú obidve spoločnosti vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané dohodnutými alebo uloženými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jednou z týchto spoločností, ale z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tejto spoločnosti;

b) ak sú v ziskoch jednej spoločnosti zahrnuté zisky, ktoré sú zároveň zahrnuté v ziskoch inej spoločnosti, a ak ide o zisky, ktoré by táto iná spoločnosť dosiahla, keby boli podmienky dohodnuté medzi obidvomi spoločnosťami zhodné s podmienkami, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami, zisky prvej spoločnosti sa upravia primeraným spôsobom.

Prvý pododsek sa uplatňuje prostredníctvom záväzného stanoviska bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia.“

(30) Aj keď má odlišné znenie, článok 185 ods. 2 CIR 92 je podobný článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku, ktorý predstavuje právny základ pre úpravy transferových cien vo väčšine zmlúv uzavretých medzi dvomi jurisdikciami na účely zamedzenia dvojitému zdaňovaniu príjmov, ktoré vznikli rezidentovi jednej z príslušných jurisdikcií (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“).

(31) V súlade s posledným pododsekom článku 185 ods. 2 CIR 92 pozitívna úprava uvedená v písmene a) a negatívna úprava uvedená v písmene b) sú predmetom konania o povinnom predbežnom povolení, na základe ktorého sa udelí záväzné stanovisko. Prípady, v rámci ktorých úprava vyplýva z uplatňovania Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (ďalej len „arbitrážny dohovor EÚ“) ([15]) alebo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, predstavujú jediné výnimky z tohto pravidla.

(32) Zákonom z 21. júna 2004 sa zároveň zavádza zmena článku 235 ods. 2 CIR 92, aby sa tak pravidlá v oblasti transferového oceňovania stanovené v článku 185 ods. 2 CIR 92 uplatňovali aj na stále belgické prevádzkarne spoločností-nerezidentov.

([13]) Zákon z 21. júna 2004, ktorým sa mení zákon o dani z príjmu z roku 1992 a zákon z 24. decembra 2002, ktorým sa mení režim spoločností v oblasti daní z príjmu a ktorým sa zavádza systém udeľovania záväzných stanovísk v oblasti daní, uverejnený v Moniteur belge z 9. júla 2004. http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. Zákon nadobudol platnosť 19. júla 2004.

([14]) Pozri oddiel 2.3.2.

([15]) Ú. v. ES L 225, 20.8.1990, s. 10.

2.2.3. *Dôvodová správa k zákonu z 21. júna 2004 a príslušné usmernenia*

2.2.3.1. Dôvodová správa k zákonu z 21. júna 2004

(33) V dôvodovej správe k zákonu z 21. júna 2004 (ďalej len „dôvodová správa“) sa poskytujú usmernenia týkajúce sa cieľa a uplatňovania článku 185 ods. 2 CIR 92 ([16]). Podľa dôvodovej správy sa článok 185 ods. 2 CIR 92 „*zakladá na znení článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku*“ ([17]). V dôvodovej správe sa navyše objasňuje, že „*navrhované ustanovenie umožňuje, aby sa belgické právne predpisy zosúladili s normou prijatou na medzinárodnej úrovni*“ ([18]). Zdôrazňuje sa v ňom pevné prepojenie medzi účtovným a daňovým právom, v dôsledku čoho si odchýlenie sa od účtovného práva na daňové účely vyžaduje jednoznačný právny základ. Považovalo sa teda za nevyhnutné kodifikovať princíp nezávislého vzťahu v belgickom zákonníku o dani z príjmu, aby sa tak umožnili úpravy transferových cien, ktoré sú potrebné v súlade s medzinárodne dohodnutými normami, ale odchyľujú sa od účtovného práva.

(34) Pokiaľ ide o negatívnu úpravu stanovenú v článku 185 ods. 2 písm. b) CIR 92, v dôvodovej správe sa vysvetľuje, že cieľom tohto ustanovenia je „*predísť alebo zamedziť (prípadnému) dvojitému zdaňovaniu*“. Navyše sa v ňom spresňuje, že táto úprava sa uskutočňuje len za predpokladu, že belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées považuje výšku a podstatu primárnej úpravy za opodstatnenú.

(35) Dôvodová správa obsahuje aj usmernenia týkajúce sa toho, čo je nutné považovať za nadnárodnú skupinu prepojených podnikov, a úlohy belgického daňového orgánu Service des Décisions Anticipées. Uvádza sa v ňom zvlášť skutočnosť, že daňový orgán Service des Décisions Anticipées sa musí vyjadriť k použitej metodike, vykonávaným funkciám, znášaným rizikám a zrealizovaným aktívam pri stanovovaní základu dane.

2.2.3.2. Administratívny obežník zo 4. júla 2006

(36) Dňa 4. júla 2006 bol uverejnený administratívny obežník ([19]), ktorý obsahoval usmernenia týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 CIR 92 (ďalej len „obežník“), pokiaľ ide o pozitívne úpravy, ako aj o negatívne úpravy transferového oceňovania. V obežníku sa potvrdzujú vymedzenia stanovené v dôvodovej správe, pokiaľ ide o subjekty, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny, a cezhraničné transakcie uvedené v článku 185 ods. 2 CIR 92. Zároveň sa v ňom vymedzuje úloha, zodpovednosti a právomoci belgického daňového orgánu Service des Décisions Anticipées.

(37) V obežníku sa odkazuje na povinný postup daňového orgánu Service des Décisions Anticipées v prípade negatívnych úprav a na nezávislosť tohto orgánu pri stanovovaní podmienok v jednotlivých prípadoch, čo by malo prispieť k väčšej účinnosti a istote v prospech daňovníkov a zlepšiť investičné prostredie v Belgicku.

(38) V obežníku sa potvrdzuje, že na účely výpočtu základu dane sa uskutoční primeraná negatívna úprava zisku v súlade s článkom 185 ods. 2 písm. b) CIR 92, a to prostredníctvom „zvýšenia pôvodného stavu rezervy“ v daňovom priznaní podniku (formulár 275.1) ([20]). Pokiaľ ide o pojem „primeraná“ použitý v článku 185 ods. 2 písm. b) CIR 92 v súvislosti s negatívnou úpravou, v obežníku sa poukazuje na skutočnosť, že v prípade nadmernej primárnej pozitívnej úpravy vykonanej inou jurisdikciou sa nepristúpi ku korešpondujúcej negatívnej úprave ([21]). Zároveň opisuje spôsob, akým by sa mali zaznamenávať úpravy transferového oceňovania v daňových účtoch príslušnej belgickej spoločnosti. Napokon sa v obežníku pripomína, že článok 185 ods. 2 CIR 92 sa uplatňuje od 19. júla 2004.

([16]) DOC 51, 1079/001; belgická Poslanecká snemovňa, 30. apríla 2004: http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf.
([17]) Preskúmanie jednotlivých článkov, článok 2: „*Pojem princípu nezávislého vzťahu sa zavádza do daňových právnych predpisov prostredníctvom doplnenia druhého odseku do článku 185 CIR 92. Zakladá sa na znení článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku.*“
([18]) Tamže: „*Navrhované ustanovenie umožňuje, aby sa belgické právne predpisy zosúladili s normou prijatou na medzinárodnej úrovni.*“
([19]) Obežník č. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) zo 4. júla 2007.
([20]) Pozri odôvodnenie 27.
([21]) V glosári smernice OECD o transferovom oceňovaní sa korešpondujúca úprava vymedzuje takto: „*Úprava dane z príjmu združeného podniku so sídlom v inej krajine, ktorú uskutočnila finančná správa tejto krajiny, pričom zohľadnila primárnu úpravu uskutočnenú finančnou správou prvej krajiny, aby sa tak dosiahlo koherentné rozdelenie zisku medzi obidvomi krajinami.*“

2.2.3.3. Odpovede ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa oslobodenia nadmerného zisku od dane

(39) V odpovedi na parlamentnú otázku predloženú v roku 2005 ([22]) vtedajší minister financií potvrdil, že zisk skutočne zaznamenaný belgickým subjektom skupiny, ktorý presahuje zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, by sa v Belgicku nemal zdaňovať a že nie je v právomoci belgických daňových orgánov, aby určili ostatné zahraničné subjekty danej skupiny, ktoré musia tento nadmerný zisk pripočítať k ich základu dane.

(40) V jednej parlamentnej otázke z roku 2007 týkajúcej sa záväzných stanovísk a vyhýbania sa daňovým povinnostiam v medzinárodnom meradle ([23]) sa odkazuje na prepojenie medzi písmenami a) a b) článku 185 ods. 2 CIR 92 na jednej strane a príslušnými odsekmi 1 a 2 článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku na strane druhej. Poslanec, ktorý položil otázku, poukázal na skutočnosť, že väčšina zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých zo strany Belgicka obsahovala výlučne ustanovenie týkajúce sa pozitívnych úprav transferového oceňovania. V zmluvách, ktoré obsahujú ustanovenie o negatívnych úpravách transferového oceňovania, negatívna úprava vykonaná belgickými orgánmi je vždy reakciou na pozitívnu úpravu vykonanú iným zmluvným štátom. Poslanec zároveň poukázal na skutočnosť, že len málo daňovníkov požiadalo o udelenie záväzného stanoviska v súvislosti s pozitívnou úpravou transferového oceňovania, aj keď z právneho hľadiska sa povinnosť uplatňuje aj v prípade takéhoto druhu úpravy. Poslanec sa napokon spýtal, či Belgicko pristúpi k jednostrannej negatívnej úprave pod podmienkou, že príslušná cudzia krajina zosúladí svoju primárnu úpravu alebo bude informovaná o belgickej negatívnej úprave.

(41) Vtedajší minister financií odpovedal, že v danom štádiu boli prijaté len žiadosti o negatívnu úpravu. Minister sa navyše vyjadril, že Belgicku neprináležalo špecifikovať krajinu, ktorej sa mal zdaniť nadmerný zisk, a že teda nebolo možné určiť krajinu, s ktorou sa mali vymieňať informácie o belgickej negatívnej úprave.

(42) V januári 2015 v nadväznosti na informácie uverejnené v tlači v súvislosti s prípadom „LuxLeaks“ bolo viacero parlamentných otázok znovu adresovaných ministrovi financií, pokiaľ ide o výmenu informácií medzi finančnými správami alebo neexistenciu takejto výmeny, podporu režimu zdaňovania nadmerného zisku pod heslom „*Only in Belgium*“ a možnosti ponúknuté nadnárodným spoločnostiam v súvislosti so znížením daňovej povinnosti týkajúcej sa dane z príjmov právnických osôb prostredníctvom záväzných stanovísk ([24]). Minister financií pripomenul, že pokiaľ ide o záväzné stanoviská týkajúce sa oslobodenia nadmerného zisku od dane, daňový orgán Service des Décisions Anticipées len uplatňoval princíp nezávislého vzťahu, a potvrdil odpoveď poskytnutú ministrom financií v roku 2007 na tému výmeny informácií.

2.2.4. *Zákon z 24. decembra 2002, ktorým sa zavádza systém udeľovania záväzných daňových stanovísk*

(43) Zákon z 24. decembra 2002 umožňuje ministrovi financií prijať rozhodnutie prostredníctvom záväzného stanoviska ku každej žiadosti týkajúcej sa vykonávania daňových právnych predpisov ([25]).

(44) V článku 20 tohto zákona sa vymedzuje pojem záväzného stanoviska a zavádza sa ním zásada, podľa ktorej takéto rozhodnutie nesmie znižovať daňovú povinnosť alebo od nej daňovníka oslobodiť.

„Záväzným stanoviskom treba rozumieť právny akt, ktorým Federálny verejný finančný úrad určí v súlade s platnými predpismi, ako sa zákon bude uplatňovať na situáciu alebo osobitnú operáciu, ktorá z daňového hľadiska ešte nemala účinky.

Záväzným stanoviskom nemožno udeliť oslobodenie od dane alebo zníženie dane.“

(45) V článku 22 zákona sa vymedzujú okolnosti, za akých nemožno udeliť záväzné stanovisko, napríklad v prípade, keď žiadosť súvisí so situáciami alebo operáciami zhodnými so situáciami alebo operáciami, ktoré už boli predmetom zdanenia. V článku 23 zákona za vymedzuje zásada, podľa ktorej je finančná správa pre budúcnosť viazaná záväznými stanoviskami, ako aj okolnosti, za akých finančná správa nie je viazaná záväzným stanoviskom. To je prípad, keď sa preukáže, že záväzné stanovisko nie je v súlade s ustanoveniami zmlúv, právom Únie alebo vnútroštátnym právom.

([22]) Správa zo zasadnutia výboru pre financie a rozpočet z 13. apríla 2005, CRABV 51 COM 559 – 19.
([23]) Správa zo zasadnutia výboru pre financie a rozpočet z 11. apríla 2007, CRABV 51 COM 1271 – 06.
([24]) Správa zo zasadnutia výboru pre financie a rozpočet zo 6. januára 2015, CRABV 54 COM 043 – 02.
([25]) Pozri poznámku pod čiarou č. 11.

(46) Zákonom z 21. júna 2004 sa mení zákon z 24. decembra 2002 a zavádza sa systém udeľovania záväzných stanovísk v oblasti daní, ktorý zahŕňa vytvorenie samostatného orgánu v rámci belgickej správy zodpovedného za vydávanie záväzných stanovísk ([26]). Na základe zákona z 21. júna 2004 sa kráľovskou vyhláškou z 23. augusta 2004 vytvoril orgán Service des Décisions Anticipées v rámci ministerstva financií, ktorý má právomoc udeľovať záväzné stanoviská (s názvom *Service Public Fédéral Finances* – Federálny verejný finančný úrad). Orgán Service des Décisions Anticipées každoročne zverejňuje správu o svojich činnostiach.

2.3. **Opis pokynov OECD týkajúcich sa transferového oceňovania**

2.3.1. *Modelová zmluva OECD o zdaňovaní a smernica OECD o transferovom oceňovaní*

(47) Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) poskytuje svojim členským krajinám pokyny v oblasti zdaňovania. Pokyny OECD týkajúce sa transferového oceňovania sú obsiahnuté v Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní, ako aj v Smernici OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní“) ([27]), ktoré predstavujú nezáväzné právne nástroje.

(48) Vzhľadom na nezáväzný charakter Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní a smernice OECD o transferovom oceňovaní sa finančné správy členských krajín OECD len vyzývajú, aby ich dodržiavali. Vo všeobecnosti však tieto dva nástroje pôsobia ako referenčný bod a určitým spôsobom ovplyvňujú daňové praktiky členských krajín OECD (a dokonca aj nečlenských krajín). Okrem toho vo viacerých členských krajinách OECD tieto nástroje nadobudli právny účinok alebo slúžia ako referencia na účely výkladu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a vnútroštátnych daňových právnych predpisov ([28]). Komisia uvádza v tomto rozhodnutí Modelovú zmluvu OECD o zdaňovaní a smernicu OECD o transferovom oceňovaní, lebo tieto nástroje sú výsledkom odborných diskusií v rámci OECD a objasňujú metódy, ktoré prispievajú k riešeniu spoločných výziev.

(49) V Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní a v jej pripomienkach sa poskytujú usmernenia k výkladu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. V smernici OECD o transferovom oceňovaní sa finančným správam a nadnárodným podnikom poskytujú usmernenia týkajúce sa uplatňovania princípu nezávislého vzťahu pri transferovom oceňovaní ([29]). Transferové ceny označujú ceny účtované za obchodné transakcie medzi samostatnými subjektmi v rámci rovnakej skupiny podnikov. Väzby, ktoré spájajú členov jednej nadnárodnej skupiny, im môžu pomôcť stanoviť v ich vzťahoch v rámci skupiny, ktoré majú vplyv na transferové ceny (a teda aj na zdaniteľné príjmy), osobitné podmienky, ktoré sa odlišujú od podmienok, ktoré by sa uplatňovali, keby členovia skupiny pôsobili ako nezávislé podniky ([30]). Môže to umožniť presun zisku z jedného daňového územia do iného a podnietiť do pripísania čo najmenšieho zisku územiam s najvyššou daňovou povinnosťou. S cieľom zamedziť takýmto situáciám by finančné správy mali akceptovať len transferové ceny medzi podnikmi rovnakej skupiny, ktorých výnosy z transakcií sú porovnateľné s výnosmi stanovenými medzi nezávislými podnikmi za porovnateľných obchodných podmienok vyplývajúcich z nezávislého vzťahu ([31]). Ide o tzv. princíp nezávislého vzťahu.

(50) Uplatnenie princípu nezávislého vzťahu sa v dôsledku toho zakladá na porovnaní podmienok kontrolovaných transakcií (uskutočnených v rámci skupiny) s podmienkami porovnateľných transakcií medzi nezávislými podnikmi, ktoré sa vykonávajú za porovnateľných podmienok, pričom sa zabezpečuje, aby nijaké prípadné rozdiely medzi porovnateľnými situáciami nemohli výrazne ovplyvniť analyzované podmienky (napríklad cenu alebo rozpätie) alebo aby sa mohli prijať primerane spoľahlivé nápravné opatrenia v snahe odstrániť vplyv takýchto rozdielov.

([26]) Pozri poznámku pod čiarou č. 13.

([27]) Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, OECD, júl 2010. Smernica OECD o transferovom oceňovaní bola prijatá v jej pôvodnom znení 27. júna 1995 Výborom OECD pre daňové záležitosti. Smernica z roku 1995 bola podstatným spôsobom aktualizovaná v júli 2010. V tomto rozhodnutí sa akýkoľvek odkaz na smernicu OECD o transferovom oceňovaní vzťahuje na smernicu z roku 2010.

([28]) V Belgicku sa princíp nezávislého vzťahu uznal v rámci zákona o dani z príjmu právnických osôb zavedením článku 185 ods. 2 CIR 92.

([29]) Finančné správy členských krajín OECD sa vyzývajú, aby dodržiavali smernicu OECD. Vo všeobecnosti však smernica OECD o transferovom oceňovaní pôsobí ako referenčný bod a významne ovplyvňuje daňové praktiky členských krajín OECD (a dokonca aj nečlenských krajín).

([30]) Pozri bod 6 predslovu smernice OECD o transferovom oceňovaní.

([31]) Finančné správy a zákonodarcovia sú si vedomí tohto problému a daňové právne predpisy vo všeobecnosti umožňujú finančným správam opraviť daňové priznania združených podnikov, ktoré neuplatňujú transferové oceňovanie správnym spôsobom na účely zníženia zdaniteľného príjmu, a to prostredníctvom náhradných cien, ktoré na základe spoľahlivej aproximácie zodpovedajú cenám schváleným nezávislými podnikmi za porovnateľných obchodných podmienok vyplývajúcich z nezávislého vzťahu.

(51) Modelová zmluva OECD o zdaňovaní, ako aj smernica OECD o transferovom oceňovaní sa opierajú o zásadu, ku ktorej pristúpili členské krajiny OECD a, vo väčšom meradle, podľa ktorej sa s rôznymi právnymi subjektmi jednej nadnárodnej skupiny zaobchádza ako so samostatnými subjektmi, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb (ďalej len „prístup na základe samostatných jednotiek“). Z tohto prístupu na základe samostatných jednotiek vyplýva, že každý nezávislý subjekt jednej nadnárodnej skupiny podlieha zdaneniu svojich vlastných príjmov ([32]). Prístup na základe samostatných jednotiek si členské krajiny OECD zvolili ako zásadu medzinárodného zdaňovania s cieľom správne vyrubiť daň v každej krajine a zamedziť dvojitému zdaneniu, aby sa zabránilo sporom medzi finančnými správami a podporili sa medzinárodné výmeny a investície.

(52) V bode 1.10 smernice OECD o transferovom oceňovaní sa výslovne odkazuje na úspory z rozsahu a výhody integrácie (synergie), pokiaľ ide o prístup na základe samostatných jednotiek, na ktorom sa zakladá princíp nezávislého vzťahu:

> „Niektorí považujú princíp nezávislého vzťahu za chybný už od začiatku, pretože prístup na základe samostatných jednotiek, na ktorom spočíva, sa nedá vždy použiť v ekonomike, ktorá obsahuje úspory z rozsahu a širokú škálu rôznych navzájom prepojených činností, ktoré sú výsledkom integrovaného podnikania. Neexistujú však široko prijímané objektívne kritériá na delenie úspor z rozsahu alebo výhod integrácie medzi rôznymi združenými podnikmi..“

2.3.2. *Princíp nezávislého vzťahu*

(53) Záväzný princíp nezávislého vzťahu je stanovený v článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, ktorá predstavuje základ zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zaväzujúcich členské krajiny OECD vrátane Belgicka a čím ďalej, tým viac nečlenské krajiny. Keďže v dôsledku pružnosti stanovenej v dohode o transferovom oceňovaní sa môže základ dane presunúť z jedného územia do iného, uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu, ktorý predstavuje záväzný prvok v rámci zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, plní účel stanovený v týchto zmluvách, t. j. zamedziť dvojitému zdaneniu a predchádzať daňovým únikom.

(54) V článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní sa stanovuje spôsob, ako postupovať pri úprave základu dane v súvislosti s transferovým oceňovaním, a podrobnosti o tom, kedy je nutné vykonať tieto úpravy.

— V prvom odseku článku 9 sa spresňuje, že zmluvný štát môže zaznamenať základ dane daňovníka-rezidenta na svojom území, ak sa domnieva, že transferové ceny, ktoré uplatňuje, viedli k výpočtu príliš nízkeho základu dane, a tomuto štátu následne umožňuje, aby ho zdanil. Ide o tzv. primárnu úpravu, prostredníctvom ktorej finančná správa upraví smerom nahor zdaniteľné zisky priznané daňovníkom ([33]).

— Cieľom článku 9 ods. 2 je predísť tomu, aby zisky, ktoré takto zdaní zmluvný štát na základe primárnej úpravy v súlade s článkom 9 ods. 1, boli zároveň zdanené na úrovni združeného podniku so sídlom v inom zmluvnom štáte ([34]). Preto sa tento iný zmluvný štát vyzýva, aby znížil základ dane tohto združeného podniku o výšku upraveného zisku zdaneného prvým zmluvným štátom po vykonaní primárnej úpravy alebo aby zabezpečil náhradu už prijatých daní. Túto úpravu však iným zmluvný štát nevykoná automaticky. Ak sa domnieva, že podstata alebo výška primárnej úpravy nie je opodstatnená, nemusí k takejto úprave pristúpiť a vo všeobecnosti to takto funguje ([35]).

([32]) Pozri bod 1.15 smernice OECD o transferovom oceňovaní.

([33]) V článku 9 ods. 1 sa stanovuje: „*Pokiaľ […] sú obidva [združené] podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané dohodnutými alebo uloženými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jedným z týchto podnikov, avšak z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne zdaniť*.“

([34]) V článku 9 ods. 2 sa stanovuje: „*Pokiaľ sú v zmluvnom štáte pripísané zisky podniku tohto štátu – a následne zdanené – zisky, ktoré boli zdanené podniku iného zmluvného štátu v tomto inom štáte, a ak v prípade takto pripísaných ziskov ide o také zisky, ktoré by podnik prvého štátu dosiahol, ak by sa podmienky, ktoré boli dohodnuté medzi obidvomi podnikmi zhodovali s podmienkami, ktoré by si dohodli nezávislé podniky, vykoná druhý štát zodpovedajúcu úpravu dane, ktorá v ňom bola vybratá z týchto ziskov. Na určenie tejto úpravy je potrebné zohľadniť ďalšie ustanovenia tejto zmluvy, a v prípade potreby sa budú konzultovať príslušné orgány zmluvných štátov.*“

([35]) V prípade nezhody medzi príslušnými stranami v súvislosti s výškou a povahou primeranej úpravy je nutné vykonať zmierovacie konanie stanovené v článku 25 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, a to aj vtedy, ak neexistuje také ustanovenie, akým je článok 9 ods. 2 Od príslušných zodpovedných orgánov sa výlučne požaduje, aby v rámci svojich právomocí vyvinuli maximálne úsilie bez dosiahnutia výsledku, aby sa tak problém dvojitého zdanenia nemohol vyriešiť, ak zmluvné štáty do zmluvy o zdanení nezahrnuli rozhodcovskú doložku.

Negatívna úprava vykonaná iným zmluvným štátom na základe článku 9 ods. 2 sa nazýva „korešpondujúca úprava“, a ak sa schváli, účinne zamedzí dvojitému zdaneniu ziskov.

(55) V smernici OECD o transferovom oceňovaní sa stanovuje päť metód na stanovenie aproximácie nezávislých trhových cien a rozdelenie ziskov medzi podniky tej istej skupiny: i) metóda porovnateľnej ceny na voľnom trhu; ii) metóda zvýšených nákladov; iii) metóda predajnej ceny; iv) metóda čistého obchodného rozpätia a v) metóda delenia zisku. V smernici OECD o transferovom oceňovaní sa rozlišuje medzi tradičnými transakčnými metódami (prvé tri metódy) a transakčnými ziskovými metódami (posledné dve metódy). Nadnárodným podnikom sa ponecháva právo uplatniť metódy transferového oceňovania, ktoré nie sú uvedené v tejto smernici, pod podmienkou, že uplatnením týchto metód sa dospeje k stanoveniu transferových cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu ([36]).

(56) Metóda čistého obchodného rozpätia je jednou z „nepriamych metód“ na stanovenie aproximácie nezávislých trhových cien transakcií a rozdelenie ziskov medzi podniky tej istej skupiny. Stanovuje sa ňou aproximácia ziskov dosiahnutých v súlade s princípom nezávislého vzťahu v súvislosti s niekoľkými kontrolovanými transakciami alebo celou činnosťou, a nie s jednou konkrétnou transakciou.

(57) V prípade uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia je potrebné vybrať účastníka kontrolovanej transakcie alebo niekoľkých transakcií, pre ktoré sa zvolí a otestuje ukazovateľ čistého zisku ([37]). Tento výber musí byť v súlade s vykonanou funkčnou analýzou. Testovaný účastník v rámci štúdie založenej na metóde čistého obchodného rozpätia je vo všeobecnosti ten účastník, na ktorého sa môže metóda uplatňovať najspoľahlivejším spôsobom a v prípade ktorého možno nájsť najspoľahlivejšie prvky porovnateľnosti. V praxi ide o menej zložitého účastníka na základe funkčnej analýzy, zatiaľ čo reziduálny zisk vytvorený v rámci kontrolovanej transakcie alebo niekoľkých kontrolovaných transakcií bude zdanený tomu najzložitejšiemu účastníkovi ([38]).

(58) Metóda čistého obchodného rozpätia sa v dôsledku toho uplatňuje v prípade, keď jeden z účastníkov kontrolovanej transakcie alebo niekoľkých transakcií poskytuje celkovú sumu komplexných a/alebo jednotných príspevkov súvisiacich s transakciou alebo transakciami, zatiaľ čo iný účastník zabezpečuje bežnejšie a/alebo automatické funkcie a neposkytuje nijaký jednotný príspevok, ako je to napríklad v prípade distribútorov s obmedzeným rizikom. Je naopak malá nádej, že metóda čistého obchodného rozpätia bude spoľahlivá, ak každý účastník poskytuje hodnotné jednotné príspevky. V takom prípade sa metóda delenia zisku považuje za najprimeranejšiu metódu transferového oceňovania ([39]).

2.4. **Príjemcovia sporného režimu**

(59) Režim zdaňovania nadmerného zisku sa uplatňuje od roku 2004 a postupne nadobudol čoraz väčší význam. Podľa informácií poskytnutých Belgickom tento sporný režim od jeho zavedenia využilo 55 podnikov a celkovo bolo vydaných 66 záväzných stanovísk ([40]). Belgické orgány uviedli, že od zavedenia sporného režimu nezamietli nijakú žiadosť o udelenie záväzného stanoviska, na základe ktorého možno využiť oslobodenie nadmerného zisku od dane ([41]). Počet záväzných stanovísk udelených za rok, od zavedenia sporného režimu v roku 2004, je uvedený v tabuľke 1.

Počet záväzných stanovísk umožňujúcich zdaňovanie nadmerného zisku udelených v roku 2004

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

Zdroj: belgické ministerstvo financií, 31. mája 2014.

([36]) V súlade s bodom 2.9 smernice OECD o transferovom oceňovaní: *„Tieto metódy však nemôžu nahradiť tie metódy, ktoré OECD považuje za určitých okolností za primeranejšie.“*

([37]) Ukazovateľ čistého zisku sa v glosári smernice OECD o transferovom oceňovaní vymedzuje ako pomer čistého zisku a primeraného základu (napr. náklady, obrat, aktíva). Ukazovatele čistého zisku sú takisto bežne známe ako ukazovatele úrovne zisku.

([38]) Pozri bod 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní.

([39]) Pozri bod 2.59 smernice OECD o transferovom oceňovaní.

([40]) Informácie aktualizované 31. mája 2015.

([41]) Pozri odpoveď z 18. marca 2014 na otázku 1 z druhej žiadosti Komisie o poskytnutie informácií: *„Zdôrazňujeme, že nebolo vydané nijaké negatívne stanovisko“*.

(60) Belgicko predložilo kľúčové finančné údaje pre všetkých 66 záväzných stanovísk umožňujúcich využitie oslobodenia nadmerného zisku od dane (pozri prílohu pre viac podrobných informácií).

(61) Situácie, v rámci ktorých bolo povolené oslobodenie nadmerného zisku od dane, možno znázorniť príkladmi uvedenými v odôvodneniach 62 až 64.

(62) Prvý príklad: v rámci svojej žiadosti o udelenie záväzného stanoviska podnik A uvádza svoj zámer zvýšiť svoju výrobnú kapacitu určitého výrobku vo svojej belgickej fabrike, pričom presunie koordinačnú funkciu (funkciu „hlavného podnikateľa“) zo zahraničnej dcérskej spoločnosti do Belgicka. V žiadosti sa zároveň uvádza, že podnik A presunie do Belgicka viaceré pracovné miesta v ekvivalente plného pracovného času. Zo záväzného stanoviska vyplýva, že nedochádza k nijakému problému dvojitého zdanenia. V stanovisku sa uvádza, že skutočnosť, že účtovné zisky sú v Belgicku vyššie v porovnaní so ziskami nezávislej spoločnosti súvisí s odbornými znalosťami, nákupnými výhodami, zoznamami zákazníkov atď., ktoré existovali v rámci skupiny ešte pred presunom funkcie hlavného podnikateľa do Belgicka. V záväznom stanovisku sa však uvádza, že tieto „nehmotné aktíva“ boli belgickému subjektu skupiny poskytnuté bezplatne zo strany skupiny, v dôsledku čoho neexistuje nijaký ďalší zdaniteľný príjem v rámci skupiny, a teda žiadne riziko dvojitého zdanenia. V záväznom stanovisku (bod 48) sa v skutočnosti pripomína, že *„belgickým daňovým orgánom neprináleží, aby určili účet ‚ziskov' zahraničných podnikov, na ktorom sa musí nachádzať nadmerný zisk“*.

(63) Druhý príklad: v rámci svojej žiadosti o udelenie záväzného stanoviska podnik B uvádza svoj zámer investovať do rozvoja v Belgicku. Tvrdí, že je preňho výhodnejšie uskutočniť novú investíciu ako subjekt skupiny než ako nezávislý podnik. Synergie, na ktoré odkazuje záväzné stanovisko, sa vzťahujú na výhody, ktoré daná spoločnosť využíva v Belgicku vo forme nižších nákladov na investície v dôsledku toho, že v Belgicku už vlastní jedno zariadenie, nižších prevádzkových nákladov v dôsledku toho, že všeobecné náklady závodu možno rozložiť na základe rozšírenej výroby a prístupu k lacnej energii.

(64) Tretí príklad: v rámci svojej žiadosti o udelenie záväzného stanoviska podnik C objasňuje svoj zámer premeniť svoju belgickú dcérsku spoločnosť na hlavného podnikateľa po skončení reštrukturalizácie svojich činností v Európe. Podnik C by tak posilnil pracovné miesta v ekvivalente plného pracovného času v Belgicku. Belgicko súhlasilo s tým, že ako ukazovateľa úrovne zisku na výpočet základu dane hlavného podnikateľa použije metódu čistého obchodného rozpätia, pričom zohľadní zisk pred zdanením, ktorý nezávislé podniky dosiahli v rámci porovnateľných transakcií na voľnom trhu. Podnik C tak dosiahne negatívnu úpravu vo výške približne 60 % svojho čistého zisku pred zdanením.

(65) Po preskúmaní vzorky 22 záväzných stanovísk sa Komisia domnieva, že tieto tri príklady predstavujú celý sporný režim. Aj keď sú skutočnosti, príslušné sumy a transakcie v jednotlivých prípadoch odlišné, vo všetkých prípadoch sa týkajú nadnárodných spoločností, ktoré zintenzívnili svoju činnosť v Belgicku a požiadali a dosiahli, aby ich skutočne zaznamenané zisky, ktoré sú však údajne pripísateľné synergiám, úsporám z rozsahu alebo iným faktorom spojeným so skutočnosťou, že tvoria súčasť skupiny, boli odpočítané od základu dane z príjmu právnických osôb. Na základe vzorky Komisia poukázalo na to, že oslobodenie nadmerného zisku od dane nebolo povolené malým podnikom a belgické orgány neboli schopné odôvodniť svoje tvrdenia, podľa ktorých takéto oslobodenie nadmerného zisku od dane mohli využiť aj subjekty malej skupiny alebo z iných dôvodov ako údajná existencia synergií alebo úspor z rozsahu.

(66) Po výzve na podloženie tvrdení, že oslobodenie nadmerného zisku od dane je dostupné aj pre malé a stredné podniky (ďalej len „MSP“), belgické orgány uviedli tri príklady najmenších príjemcov pomoci:

— podnik D s celkovou súvahou dosahujúcou [100 – 120] (*) miliónov EUR, s obratom [60 – 80] miliónov EUR a s počtom pracovných miest v ekvivalente plného pracovného času na úrovni [200 – 250],

— podnik E s celkovou súvahou dosahujúcou [70 – 90] miliónov EUR a s počtom pracovných miest v ekvivalente plného pracovného času na úrovni [250 – 300],

— podnik F s celkovou súvahou dosahujúcou [50 – 70] miliónov EUR, s obratom [70 – 90] miliónov EUR a s počtom pracovných miest v ekvivalente plného pracovného času na úrovni [350 – 400].

(*) Podlieha služobnému tajomstvu.

(67) Po výzve na podloženie tvrdení, že oslobodenie nadmerného zisku od dane je dostupné z iných dôvodov, ako je údajná existencia synergií alebo úspor z rozsahu, belgické orgány poskytli tri príklady. V záväzných stanoviskách týkajúcich sa transferového oceňovania belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées na žiadosť belgických podnikov zo skupín schválil korešpondujúcu negatívnu úpravu na úrovni týchto podnikov, a to na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92. V týchto troch prípadoch sa však negatívna úprava schválená v prospech belgických subjektov uskutočnila v nadväznosti na primárnu pozitívnu úpravu zisku združených podnikov ich skupiny v Nemecku, Spojenom kráľovstve a Dánsku, a to prostredníctvom transferového oceňovania vykonaného nemeckými, britskými a dánskymi finančnými správami.

(68) Toto rozhodnutie sa netýka takýchto skutočných korešpondujúcich úprav transferového oceňovania ani iných podobných úprav. Týka sa len záväzných stanovísk umožňujúcich oslobodenie nadmerného zisku od dane predstavujúce jednostranné a proaktívne zníženie belgického základu dane, ktoré nezodpovedá primárnej pozitívnej úprave transferového oceňovania vykonanej inou daňovou jurisdikciou, a bez akejkoľvek inej informácie o tom, že by boli znížené sumy zahrnuté do zahraničného základu dane. Na účely uplatnenia oslobodenia nadmerného zisku od dane sa nepožaduje, aby boli oslobodené zisky zdanené alebo dokonca zahrnuté do základu dane iného zahraničného podniku skupiny. Touto vlastnosťou sa záväzné stanoviská týkajúce sa oslobodenia nadmerného zisku od dane odlišujú od iných záväzných stanovísk v oblasti transferového oceňovania vydaných belgickým daňovým orgánom Service des Décisions Anticipées na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, ktoré zároveň umožňujú zníženie skutočne zaznamenaných ziskov na daňové účely, ale v takom prípade, keď je zníženie dôsledkom skutočného zdanenia alebo primárnej pozitívnej úpravy transferového oceňovania zo strany zahraničnej finančnej správy.

3. DÔVODY NA ZAČATIE KONANIA

(69) Komisia rozhodla o začatí formálneho vyšetrovacieho konania, pretože sa predbežne domnievala, že režim zdaňovania nadmerného zisku predstavoval schému štátnej pomoci, ktorá sa v článku 107 ods. 1 zmluvy vzhľadom na jej nezlučiteľnosť s vnútorným trhom zakazuje.

(70) Po prvé, podľa predbežného stanoviska Komisie je režim zdaňovania nadmerného zisku schémou štátnej pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 ([42]), ktorá umožňuje určitým belgickým spoločnostiam patriacim do nadnárodných skupín významne si znížiť výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorú sú povinné zaplatiť v Belgicku, a to bez potreby ďalších vykonávacích opatrení. Komisia dospela k tomuto záveru bez ohľadu na skutočnosť, že oslobodenie bolo udelené na základe záväzných daňových stanovísk.

(71) Po druhé, Komisia sa predbežne domnievala, že v rámci sporného režimu získali jeho príjemcovia selektívnu výhodu. Komisia zastávala názor, že režim predstavuje výnimku v referenčnom systéme, keďže oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb sa poskytuje na časť dosiahnutého zisku, ktorý belgický subjekt patriaci do skupiny skutočne dosiahol a zaznamenal vo svojom účtovníctve. Komisia takisto spochybnila skutočnosť, že by boli tzv. nadmerné zisky, ktoré sú v rámci režimu oslobodené od dane, v súlade s princípom nezávislého vzťahu vzhľadom na to, že je mimoriadne problematické oddeliť túto zložku zisku a že skutočné zisky pochádzajúce z členstva v nadnárodnej skupine boli v každom prípade značne nadhodnotené.

(72) Komisia takisto predbežne dospela k záveru, že výhoda poskytnutá v rámci sporného režimu bola selektívna, keďže ju získali len belgické subjekty patriace do nadnárodnej skupiny. Belgické subjekty, ktoré podnikajú výlučne v Belgicku, totiž nemohli takýto zisk priznať. Okrem toho subjekty, ktoré využívali tento režim, vo všeobecnosti presťahovali významnú časť svojich aktivít do Belgicka alebo značne investovali v tejto krajine.

(73) Komisia takisto predbežne zastávala názor, že oslobodenie nadmerného zisku od dane nemožno odôvodniť potrebou zabrániť dvojitému zdaneniu, keďže nesúvisí so žiadnym úmyslom inej krajiny zdaniť ten istý zisk.

([42]) S účinnosťou od 14. októbra 2015 sa nariadením Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúcim podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (kodifikované znenie) (Ú. v. EÚ L 248, 24.9.2015, s. 9), zrušilo a nahradilo nariadenie Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1). Odkazy na nariadenie (ES) č. 659/1999 sa považujú za odkazy na nariadenie (EÚ) 2015/1589 a znejú v súlade s tabuľkou zhody uvedenou v prílohe II k tomu nariadeniu.

(74) Keďže boli splnené všetky ostatné podmienky uvedené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ a neexistuje žiaden iný jednoznačný dôvod na to, aby bolo možné označiť režim zdaňovania nadmerného zisku za zlučiteľný s vnútorným trhom, Komisia dospela k predbežnému záveru, že tento režim predstavuje schému štátnej pomoci nezlučiteľnú s vnútorným trhom. Rozhodla sa preto v súvislosti so sporným režimom začať postup uvedený v článku 108 ods. 2 ZFEÚ.

4. **PRIPOMIENKY BELGICKA**

(75) Belgicko predložilo pripomienky k rámcu zvolenému na posúdenie opatrenia v rozhodnutí o začatí konania, poukázalo na nedodržanie zásady rovnakého zaobchádzania a tvrdilo, že v rozhodnutí o začatí konania viackrát došlo k nesprávnemu výkladu.

4.1. **Pripomienky Belgicka v súvislosti s rámcom zvoleným na posúdenie opatrenia a k zásade rovnakého zaobchádzania**

(76) Belgicko spochybňuje, že kombináciou článku 185 ods. 2 zákona o dani z príjmu (CIR 92), obežníka zo 4. júla 2006, výročných správ belgického daňového orgánu Service des Décisions Anticipées a analýzy záväzných daňových stanovísk vzniká režim, ktorý spĺňa kritériá uvedené v článku 1 písm. d) nariadenia (EÚ) 2015/1589. Domnieva sa, že vzhľadom na neexistenciu hĺbkového preskúmania všetkých záväzných stanovísk, na základe ktorých sa udeľuje oslobodenie nadmerného zisku od dane, posúdenie opatrenia ako režimu sa musí opierať výlučne o právne predpisy. Zastáva názor, že príklady uvedené v rozhodnutí o začatí konania boli zvolené selektívne a umožňujú dospieť len k povrchným záverom.

(77) Takisto tvrdí, že Belgicko je jediný členský štát, proti ktorému Komisia začala formálne vyšetrovacie konanie v súvislosti so systémom záväzných stanovísk a nie v súvislosti so samostatným opatrením, a to aj napriek tomu, že záväzné daňové stanoviská využíva väčšina členských štátov. Belgicko sa domnieva, že tento postup je v rozpore so zásadou rovnakého zaobchádzania.

4.2. **Pripomienky Belgicka k existencii nesprávneho výkladu v rozhodnutí o začatí konania**

4.2.1. *Úloha účtovného zisku a referenčného systému*

(78) Belgicko tvrdí, že Komisia prikladá príliš veľký význam účtovnému zisku belgických podnikov na účely vymedzenia referenčného systému. Belgické právne predpisy v oblasti dane z príjmov právnických osôb umožňujú alebo predpisujú množstvo úprav, nahor i nadol, na výpočet zdaniteľného zisku z účtovného zisku. Podľa Belgicka sú tieto úpravy, a to najmä úpravy uvedené v článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, neoddeliteľnou súčasťou referenčného systému a vzťahujú sa na všetkých daňovníkov, ktorí spĺňajú podmienky využívania predmetných úprav.

(79) Belgicko rovnako tvrdí, že cieľom článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 je zamedziť dvojitému zdaneniu. Keďže sa problémy s dvojitým hospodárskym zdanením netýkajú vnútroštátnych skupín ani samostatných subjektov, ich faktická a právna situácia sa z hľadiska cieľa predmetného opatrenia líši od situácie nadnárodných podnikov. Článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 preto nie je výnimkou zo všeobecného daňového systému.

4.2.2. *Uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu (CIR 92) Belgicko neposkytuje nijakú výhodu*

(80) Belgicko uvádza, že podľa jeho systému zdaňovania príjmov právnických osôb možno zdaniť jedine zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Navyše vzhľadom na to, že Komisia už raz rozhodla, že na základe princípu nezávislého vzťahu možno zistiť existenciu výhody na účely posúdenia štátnej pomoci, záväzným daňovým stanoviskom možno daňovníkovi poskytnúť výhodu iba v prípade, že je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu.

(81) Belgicko pripomína, že transferové oceňovanie neslúži iba na stanovenie primeranej ceny tovaru a služieb, s ktorými združené podniky medzi sebou obchodujú, ale aj na rozdelenie nadmerného zisku medzi jednotlivými

podnikmi skupiny. Belgicko tvrdí, že aj v prípade správnej fakturácie všetkých medzipodnikových transakcií by celkový zisk ešte nemusel byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu ([43]). Dodáva, že samotný mechanizmus úprav v oblasti transferových cien preukazuje, že na daňové účely nie je možné opierať sa o ceny uvedené na obchodných účtoch. Preto je skutočnosť, že obchodný zisk prevyšuje prijateľný zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu, irelevantná.

(82) Belgicko zastáva názor, že belgickým subjektom nemožno prideliť nadmerný zisk na základe metódy samostatného subjektu, o ktorú sa opiera práve princíp nezávislého vzťahu. Vyňatím tohto zisku zo základu dane sa preto belgickým subjektom neposkytuje výhoda. Belgicko uvádza, že v medzinárodnom meradle neexistuje konsenzus, pokiaľ ide o spôsob, akým sa musí zisk dosiahnutý zo synergií v skupine a/alebo z úspor z rozsahu rozdeliť medzi jednotlivé subjekty skupiny. Aj v prípade, že by sa nadmerný zisk mal úplne vyhnúť zdaneniu z dôvodu nezdanenia žiadnou inou daňovou jurisdikciou, a vzhľadom na jeho oslobodenie od dane v Belgicku, úlohou Belgicka nie je dohliadať na to, aby bol zdanený celý zisk.

(83) Belgicko predložilo opis dvojstupňového postupu, ktorý je uvedený v odôvodnení 15 a ktorý sa používa na určenie výšky zisku odpočítaného na základe oslobodenia nadmerného zisku od dane.

(84) Domnieva sa, že pôvod nadmerného zisku je bezpredmetný, pokiaľ ide o otázku udelenia výhody Belgickom, ak Belgicko v plnej miere zdaňuje zisk, ktorý predmetné subjekty dosiahli v súlade so zásadou nezávislého vzťahu. Belgicko tvrdí, že nadmerný zisk pochádza vo všeobecnosti zo synergií alebo z úspor z rozsahu, a nepridelenie tohto zisku Belgicku odôvodňuje ustanoveniami bodu 1.10 smernice OECD o transferovom oceňovaní ([44]). Domnieva sa, že ak sa nadmerný zisk nepridelí žiadnemu inému daňovému územiu a v dôsledku toho nepodlieha nijakému zdaneniu, ide v tomto prípade o zlyhanie princípu nezávislého vzťahu.

(85) Belgicko popiera nejednotný výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania alebo skúšanej časti. Belgicko okrem toho zastáva názor, že prípadne zistené nejednotnosti nemožno na účely posúdenia režimu zovšeobecniť bez predchádzajúcej hĺbkovej analýzy všetkých záväzných stanovísk od prípadu k prípadu.

(86) Belgicko tvrdí, že nie je zodpovedné za zdanenie alebo nezdanenie nadmerného zisku v zahraničí. Niektoré záväzné stanoviská, ktorými sa udeľuje oslobodenie nadmerného zisku od dane, boli zverejnené a niektoré podniky zabezpečujú transparentnosť vo svojej riadnej účtovnej závierke. Keďže Belgicko nemá právomoc rozhodovať o rozdelení zisku a mieste jeho zdanenia, výmena informácií nie je možná. Ak sa skutočne ukáže, že tento zisk nepodlieha nijakému zdaneniu, príčinou nezdanenia je práve rozdiel medzi belgickým právom a zahraničným právom a/alebo zlyhaním princípu nezávislého vzťahu.

4.2.3. *Uplatnenie článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 nie je selektívne*

(87) Belgicko s odvolaním sa na judikatúru Všeobecného súdu ([45]) tvrdí, že podniky, ktoré využívajú článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, nemajú spoločné charakteristiky, na základe ktorých by sa mohli odlíšiť od ostatných podnikov, okrem skutočnosti, že spĺňajú podmienky na uplatnenie tohto ustanovenia. Skutočnosť, že sa zisk v tomto ustanovení obmedzuje len na nadnárodné podniky, nestačí podľa Belgicka na to, aby mohol byť označený za selektívny, keďže podniky tohto typu, na rozdiel, napríklad, od podnikov so sídlom v daňových rajoch, nemajú spoločné charakteristiky, pokiaľ ide o odvetvie hospodárstva, predmet podnikania, hospodársky výsledok, počet zamestnancov alebo krajinu sídla.

(88) Belgicko takisto odmieta tvrdenie, podľa ktorého je relokalizácia hlavných činností, investovanie alebo tvorba pracovných miest v Belgicku výslovnou alebo skrytou podmienkou uplatnenia záväzných daňových stanovísk s cieľom oslobodiť nadmerný zisk od dane. Podľa Belgicka sa v právnych predpisoch neustanovuje nijaká podmienka tohto druhu a belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées nemá právomoc určovať takéto podmienky. Jedinou povinnosťou, ktorá žiadateľovi vyplýva zo zákona, je poskytnúť opis svojich činností, ako aj celkový opis situácie alebo konkrétnej operácie, ako sa uvádza v článku 21 zákona z 24. decembra 2002, ktorým sa zavádza systém záväzného stanoviska v belgickom práve v oblasti daní.

([43]) Belgicko sa v tejto súvislosti odvoláva na príklady služieb, ktoré sa poskytujú bezodplatne v rámci skupiny a sú uvedené v bodoch 7.12 a 7.13 smernice OECD o transferovom oceňovaní.
([44]) Pozri odôvodnenie 52.
([45]) Vec T-399/11, Banco Santander SA a Santusa Holding/Komisia, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. *Odôvodnenie*

(89) Belgicko považuje oslobodenie nadmerného zisku od dane za opodstatnené, lebo ide o potrebný a primeraný prostriedok na predchádzanie možnému dvojitému zdaneniu. Belgicko zdôrazňuje, že cieľom oslobodenia od dane nie je znížiť počet skutočných dvojitých zdanení ani ich odstrániť.

4.2.5. *Vrátenie*

(90) Belgicko tvrdí, že v každom prípade by bolo vrátenie pomoci v súlade so zásadami právnej istoty a oprávneného očakávania vylúčené ([46]), keďže v dôsledku predchádzajúcich rozhodnutí Komisie v oblasti transferového oceňovania a štátnej pomoci dospelo k záveru, že vzhľadom na chýbajúcu harmonizáciu právnych predpisov v tejto oblasti na úrovni Európskej únie nemožno konštatovať existenciu štátnej pomoci v prípade, že sa členský štát rozhodne uplatňovať princíp nezávislého vzťahu ([47]). Belgicko sa okrem iného odvoláva na závery Rady ministrov o kódexe správania v oblasti zdaňovania právnických osôb ([48]), pričom poukazuje na iný režim, ktorý sa údajne zakladá na rovnakých zásadách ako režim zdaňovania nadmerného zisku ([49]), a pripomína skutočnosť, že Komisia označila tento režim za problematický z hľadiska noriem v oblasti štátnej pomoci až desať rokov po uplynutí platnosti režimu dohôd týkajúcich sa neformálneho kapitálu. Vymáhanie pomoci by bolo napokon mimoriadne zložité a bolo by príčinou dvojitého zdanenia, ako aj nerovnakého zaobchádzania s Belgickom a ostatnými členskými štátmi, ktoré takisto v praxi využívajú záväzné stanoviská v oblasti daní.

5. **PRIPOMIENKY ZAINTERESOVANÝCH STRÁN**

(91) Dňa 1. júla 2015 predložila pripomienky spoločnosť AGC Glass Europe SA/NV a 3. júla 2015 spoločnosť […]. Obidve spoločnosti využili záväzné stanoviská v súlade s článkom 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92.

(92) Spoločnosť AGC Glass Europe SA/NV vo svojich pripomienkach zdôrazňuje, že nikdy neuplatnila ani nevykonala záväzné stanovisko, ktoré získala na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92.

(93) Spoločnosť […] tvrdí, že sa jej názov chybne uvádza medzi príjemcami sporného opatrenia v rozhodnutí o začatí konania. Dodáva, že získala predbežnú dohodu v oblasti cien, na základe ktorej môže upraviť transferové ceny nahor na základe článku 185 ods. 2 písm. a) zákona CIR 92 alebo nadol na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 ([50]). Vzhľadom na tieto skutočnosti sa domnieva, že nevyužila tento režim, a žiada, aby bola vyňatá z konečného rozhodnutia a akéhokoľvek vymáhania v dôsledku tohto rozhodnutia.

6. **POSÚDENIE OPATRENIA**

6.1. **Existencia schémy**

(94) Komisia sa domnieva, že sporné opatrenie je schémou pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia (EÚ) 2015/1589. Podľa tohto článku je schémou pomoci „*akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom*“.

(95) Judikatúra Európskej únie neobsahuje nijakú zmienku o výklade tohto vymedzenia pojmu. Komisia však poukazuje na skutočnosť, že súdy Európskej únie v minulosti pripustili jej uplatňovanie v praxi, pri ktorom sa za schémy pomoci v zmysle tohto ustanovenia označili daňové opatrenia, ktoré sa vo veľkej miere vyznačovali rovnakými charakteristikami ako sporný režim ([51]).

([46]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, body 69 a 147.
([47]) Tamže.
([48]) Pozri závery predsedníctva sformulované pri príležitosti zasadnutia Rady ECOFIN z 19. marca 2003, v ktorých sa poukazuje na správu skupiny pre kódex správania s referenčným číslom 7018/1/03 FISC 31 REV 1 a ktoré sú dostupné na tejto adrese: http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf.
([49]) Tzv. režim dohôd týkajúcich sa neformálneho kapitálu, ktorý sa v dokumentoch kódexu správania označuje ako režim E002.
([50]) Spoločnosť […] prikladá k svojim pripomienkam predmetné záväzné stanovisko, ako aj preskúmanie transferových cien, o ktoré sa opiera.
([51]) Pozri najmä spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, a vec C-519/07 P, Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

(96) Z hľadiska vymedzenia schéma pomoci spĺňa tieto tri kritériá: i) ide o ustanovenie, na základe ktorého možno poskytnúť pomoc; ii) schéma si nevyžaduje ďalšie vykonávacie opatrenia a iii) v schéme sa možní príjemcovia pomoci určujú všeobecným a abstraktným spôsobom.

(97) Pokiaľ ide o prvé kritérium, oslobodenie nadmerného zisku od dane sa poskytuje na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92. Týmto ustanovením, ktoré sa do belgického zákonníka o dani z príjmu zaviedlo zákonom z 21. júna 2004, sa umožňuje upraviť nadol transferové ceny zahrnuté do základu dane daňovníkov v prípade splnenia určitých podmienok. Toto ustanovenie sa cituje v jednotlivých záväzných stanoviskách, ktorými sa oslobodzuje nadmerný zisk od dane, a Belgicko ho uvádza v rôznych dokumentoch, v ktorých sa opisuje oslobodenie od dane ([52]).

(98) Uplatňovanie článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 sa vysvetľuje v dôvodovej správe k zákonu z 21. júna 2004, v obežníku zo 4. júla 2006 a v odpovediach ministra financií na parlamentné otázky o uplatňovaní tohto ustanovenia. Tieto odpovede sú potvrdením, že uplatňovanie oslobodenia nadmerného zisku od dane prekračuje rámec uvedeného ustanovenia a vzťahuje sa aj na zisk, ktorý nebol zahrnutý ani do zisku združeného podniku, ktorý je členom tej istej skupiny, na inom daňovom území. Neexistencia povinnosti preukázať, že rovnaký zisk je zahrnutý do základu dane obidvoch združených podnikov (zahraničného a belgického) je takisto dôležitou skutočnosťou, ktorá umožňuje odlíšiť záväzné stanoviská, ktorými sa poskytuje oslobodenie nadmerného zisku od dane, od ostatných záväzných stanovísk, ktorými sa umožňuje upraviť transferové ceny smerom nadol v súlade s článkom 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 ([53]).

(99) Jednoducho možno povedať, že článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, dôvodová správa k zákonu z 21. júna 2004, obežník zo 4. júla 2006 a odpovede ministra financií na parlamentné otázky k uplatňovaniu článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 sú aktmi, na základe ktorých sa udeľuje oslobodenie nadmerného zisku od dane.

(100) Pokiaľ ide o druhé kritérium, Komisia zastáva názor, že pojem „vykonávacie opatrenia" je potrebné chápať ako výkon významnej diskrečnej právomoci orgánom poskytujúcim pomoc, ktorý môže prijímaním neskorších aktov ovplyvňovať výšku pomoci, jej charakteristiku alebo podmienky jej poskytnutia ([54]). Oproti tomu samotné technické uplatňovanie aktu, na základe ktorého sa poskytuje predmetná pomoc, nepredstavuje vykonávacie opatrenie v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia (EÚ) 2015/1589.

(101) Komisia sa domnieva, že oslobodenie nadmerného zisku od dane sa poskytuje bez toho, aby boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Skutočnosti potrebné na získanie tohto oslobodenia môžu byť opísané *in abstracto*. Svedčia o tom, že existuje systematický prístup k poskytovaniu pomoci, ktorý Komisia zistila pri skúmaní vzorky záväzných stanovísk a ktorý Belgicko opísalo vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania.

(102) Oslobodenie nadmerného zisku od dane sa teda udeľuje pri súčasnom výskyte týchto skutočností:

— subjekty, ktoré využívajú oslobodenie od dane, patria do nadnárodného podniku,

([52]) Existenciu schémy možno konštatovať aj na základe skutočnosti, že belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées vo svojej výročnej správe uvádza stanoviská, ktorými sa oslobodzuje od dane z nadmerného zisku, ako osobitnú kategóriu záväzných stanovísk, a skutočnosti, že iné belgické orgány propagujú tento režim. Pozri najmä webové sídlo Regiónu hlavného mesta Brusel, http://www.investinbrussels.com, „*Belgian R&D incentives unparalleled in Europe*", 18. januára 2013: „*Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an 'excess accounting profit' ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.*"; Federálny verejný finančný úrad (Service Public Fédéral Finances), oddelenie zdaňovania zahraničných investícií (Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers), prezentácie s názvom *Incitants fiscaux en Belgique*, 2009, a *Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices*, Paríž, 9. októbra 2007, dostupné na tejto adrese http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations.

([53]) Všetky úpravy smerom nadol vykonané podľa článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 sa nezakladajú na existencii tzv. nadmerného zisku. Uvedené ustanovenie takisto predstavuje právny základ pre úpravy transferových cien, ktoré sa vykonávajú, keď Belgicko v reakcii na prvú úpravu smerom nahor, ktorú vykonalo iné daňové územie, súhlasí na žiadosť belgických daňovníkov so znížením belgického základu dane. Skutočnosť, že článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 sa má používať ako právny základ aj v prípade tých úprav základu dane smerom nadol, ktoré nesúvisia s oslobodením nadmerného zisku od dane, neznamená, že nemôže byť právnym základom sporného režimu.

([54]) Napríklad v prípade, že verejnoprávny subjekt je oprávnený používať rôzne nástroje na podporu miestneho hospodárstva a na tento účel vykonáva viaceré pomocné opatrenia, ide o výkon významnej diskrečnej právomoci, pokiaľ ide o výšku pomoci, jej charakteristiku alebo podmienky jej poskytnutia, ako aj cieľ, ktorý sa jej poskytnutím sleduje, a preto nemožno konštatovať existenciu schémy pomoci. Pozri rozhodnutie Komisie 2012/252/EÚ z 13. júla 2011 o štátnej pomoci C 6/08 (ex NN 69/07), ktorú poskytlo Fínsko pre Ålands Industrihus Ab (Ú. v. EÚ L 125, 12.5.2012, s. 33), odôvodnenie 110.

— tieto subjekty získavajú prostredníctvom stanoviska belgického daňového orgánu Service des Décisions Anticipées povinné predbežné povolenie, v dôsledku čoho možno pomoc poskytnúť len na zisk pochádzajúci z novej situácie, ktorá ešte nevyvolala daňové účinky, napríklad relokalizácia hlavného podnikateľa do Belgicka v dôsledku reorganizácie alebo zväčšenie počtu činností, alebo nové investovanie v krajine ([55]),

— zisk, ktorý dosiahli tieto subjekty, prevyšuje zisk, ktorý by dosiahli porovnateľné samostatné subjekty za podobných okolností,

— tieto subjekty nemusia zaviesť v inom členskom štáte primárnu úpravu smerom nahor.

(103) V odôvodnení 65 sa uvádza, že Komisia hodnotila 22 samostatných záväzných stanovísk, ktoré možno považovať za reprezentatívnu vzorku sporného režimu. Hoci sa v skutočnosti samotné fakty, predmetné sumy a operácie v jednotlivých záväzných stanoviskách od seba odlišujú, tieto stanoviská sa týkajú všetkých veľkých nadnárodných podnikov, ktoré zväčšili objem svojej činnosti v Belgicku a ktoré žiadali a vydobyli si, aby bol zisk zaznamenaný v Belgicku, údajne však pochádzajúci zo synergií, úspor z rozsahu alebo iných faktorov súvisiacich s ich členstvom v skupine, odpočítaný od základu dane z príjmov právnických osôb.

(104) Na rozdiel od toho, čo tvrdí Belgicko, skutočnosť, že sa Komisia odvoláva na spoločné skutočnosti zistené na vzorke záväzných stanovísk, neznamená, že sa domnieva, že prvky štátnej pomoci vyplývajú skôr z jednotlivých záväzných stanovísk ako z režimu. Komisia sa domnieva, že záväzné stanoviská sú nástrojom, pomocou ktorého sa režim vykonáva v súlade so zákonom, na ktorom je režim založený, a že opis niektorých individuálnych záväzných stanovísk v jej rozhodnutí o začatí konania slúži len na vysvetlenie spôsobu, akým sa režim vykonával v praxi. V každom prípade Komisia v oddiele 4.1 svojho rozhodnutia o začatí konania jednoznačne vysvetlila dôvody, pre ktoré sa v danom štádiu domnievala, že opatrenie bolo schémou pomoci, a to tak, aby Belgicko nemohlo v sebe živiť ilúziu o pravdepodobnosti, že Komisia považuje prvky štátnej pomoci za prvky vyplývajúce zo záväzných stanovísk a nie z režimu.

(105) Povinnosť získať individuálne záväzné stanovisko na účely oslobodenia nadmerného zisku od dane nie je vykonávacím opatrením, ale technickou podmienkou uplatňovania režimu, ktorá slúži na potvrdenie dodržiavania podmienok vymedzených režimom a na overenie metódy, ktorú si daňovník zvolil s cieľom stanoviť sumu údajného nadmerného zisku, ktorý má byť predmetom oslobodenia ([56]).

(106) Na tento záver nemá vplyv skutočnosť, že belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées má obmedzenú diskrečnú právomoc, pokiaľ ide o schvaľovanie presnej sadzby úpravy smerom nadol, ktorá sa uplatňuje na základ dane v závislosti od informácií, ktoré poskytol daňovník, alebo na posúdenie, či sú splnené určité podmienky, za ktorých možno uvedený odpočet poskytnúť (napríklad v prípade existencie novej situácie, ktorá ešte nemala dôsledky v oblasti daní). Existencia osobitného útvaru povereného záväznými stanoviskami, ktorý má v oblasti záväzných stanovísk výlučnú právomoc posudzovať spoľahlivosť približného odhadu sumy

([55]) Ak je daňovník v zásade povinný predložiť prieskum transferových cien, oslobodenie nadmerného zisku od dane sa uplatňuje zo zásady bez toho, aby bolo potrebné preukázať existenciu dvojitého zdanenia. Oslobodenie od dane sa okrem iného vždy zakladá na predpoklade, že nadmerný zisk možno pripísať synergiám, úsporám z rozsahu alebo iným výhodám vyplývajúcim z členstva v nadnárodnej skupine.

([56]) Pozri v tejto súvislosti rozhodnutie Komisie 2003/601/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci C54/2001 (ex NN55/2000) Írsko – zahraničné príjmy (Ú. v. EÚ L 204, 13.8.2003, s. 51) (najmä odôvodnenie 30 uvedeného rozhodnutia); rozhodnutie Komisie 2003/757/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci v prospech koordinačných centier v Belgicku (Ú. v. EÚ L 282, 30.10.2003, s. 25) (najmä odôvodnenie 13 tohto rozhodnutia: aby mohli koordinačné centrá využívať osobitný daňový štatút na základe schémy, musia byť vopred jednotlivo schválené kráľovským nariadením); rozhodnutie Komisie 2003/515/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci v oblasti medzinárodného financovania v Holandsku (Ú. v. EÚ L 180, 18.7.2003, s. 52) (najmä odôvodnenie 16 tohto rozhodnutia: zakladanie rezervy pre prípad rizík, v dôsledku ktorej dochádza k oslobodeniu od dane na základe schémy, by mala schvaľovať holandská finančná správa); rozhodnutie Komisie 2003/501/ES zo 16. októbra 2002 o schéme štátnej pomoci C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordinačné centrá – ktorú zaviedlo Luxembursko (Ú. v. EÚ L 170, 9.7.2003, s. 20) (najmä odôvodnenie 9 tohto rozhodnutia: na využitie osobitného daňového štatútu na základe schémy pre koordinačné centrá bolo potrebné predchádzajúce úradné povolenie); a rozhodnutie Komisie 2003/81/ES z 22. augusta 2002 o schéme štátnej pomoci, ktorú uplatňuje Španielske kráľovstvo v prospech „koordinačných centier v Biskajsku“ C 48/2001 (Ú. v. EÚ L 31, 6.2.2003, s. 26) (najmä odôvodnenie 14 tohto rozhodnutia: aby mohli podniky využívať režim zdanenia koordinačných centier, musia najprv získať povolenie od daňových orgánov, ktoré platí najviac päť rokov).

nadmerného zisku, ktorý daňovník uvádza v druhej etape, si totiž vyžaduje obmedzenú diskrečnú právomoc zo strany belgického daňového orgánu Service des Décisions Anticipées. Tento orgán však môže zaručiť iba jednotné uplatňovanie oslobodenia od dane.

(107) Belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées systematicky vydával stanoviská, ktorými sa udeľovalo oslobodenie nadmerného zisku od dane pri splnení podmienok uvedených v odôvodnení 102. Belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées okrem toho nikdy neodmietol ani jednu žiadosť o záväzné stanovisko, ktorým sa poskytuje oslobodenie nadmerného zisku od dane ([57]).

(108) Komisia na základe toho dospela k záveru, že oslobodenie nadmerného zisku od dane si nevyžaduje nijaké ďalšie vykonávacie opatrenie.

(109) Pokiaľ ide o tretie kritérium, v akte, na základe ktorého sa udeľuje oslobodenie nadmerného zisku od dane, sa všeobecne a abstraktne vymedzujú možní príjemcovia tohto oslobodenia. Uplatňovanie článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, ktorý predstavuje právny základ na udeľovanie záväzných stanovísk potrebných na získanie oslobodenia od dane, sa obmedzuje na subjekty, ktoré patria do „nadnárodnej skupiny prepojených podnikov".

(110) Na záver možno povedať, že systematické uplatňovanie oslobodenia nadmerného zisku od dane belgickým daňovým orgánom Service des Décisions Anticipées spĺňa podmienky existencie schémy pomoci vymedzené v článku 1 písm. d) nariadenia (EÚ) 2015/1589. Podľa judikatúry Súdneho dvora sa Komisia môže v prípade schémy pomoci obmedziť na preskúmanie všeobecných charakteristík sporného režimu a nemusí skúmať každý jeden konkrétny prípad, pri ktorom sa režim uplatnil ([58]).

6.2. **Existencia pomoci**

(111) Ako sa stanovuje v článku 107 ods. 1 zmluvy, pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi, ak nie je stanovené inak.

(112) Podľa ustálenej judikatúry si posúdenie opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy vyžaduje, aby boli splnené všetky podmienky uvedené v tomto ustanovení ([59]). Takisto sa stanovuje, že na to, aby mohlo byť opatrenie kvalifikované ako štátna pomoc, musí ísť v prvom rade o zásah štátu alebo zásah pomocou štátnych zdrojov. Po druhé, musí existovať možnosť, že tento zásah ovplyvní obchod medzi členskými štátmi. Po tretie, určitý podnik ním musí získať selektívnu výhodu a, po štvrté, musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením ([60]).

(113) Pokiaľ ide o prvú podmienku existencie pomoci, oslobodenie nadmerného zisku od dane sa zakladá na článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 a na všetkých usmerňovacích dokumentoch, o ktoré sa belgické orgány opierajú pri výklade tohto ustanovenia, ktorým sa poskytuje oslobodenie od dane. Oslobodenie od dane sa navyše udeľuje prostredníctvom povinných záväzných stanovísk, ktoré vydáva orgán belgickej finančnej správy Service des Décisions Anticipées a ktoré sú pre belgickú finančnú správu záväzné. Oslobodenie nadmerného zisku od dane preto možno pripísať belgickému štátu.

(114) Pokiaľ ide o financovanie režimu zo štátnych zdrojov, opatrenie, na základe ktorého verejné orgány poskytujú určitým podnikom oslobodenie od daní, ktoré aj keď nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, stavia tieto podniky do výhodnejšej finančnej situácie, ako je situácia ostatných daňovníkov, predstavuje podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora štátnu pomoc ([61]). Komisia v oddiele 6.3 preukáže, že v dôsledku oslobodenia nadmerného zisku od dane dochádza k zníženiu dane splatnej v Belgicku podnikmi, ktoré dostali záväzné stanovisko na základe sporného režimu, čím sa odchýlili od dane, ktorú mali tieto podniky zaplatiť v súlade so

([57]) Pozri odôvodnenie 59.
([58]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 82; vec 248/84, Nemecko/Komisia, ECLI:EU:C:1987:437, bod 18, a vec C-75/97, Belgicko/Komisia, ECLI:EU:C:1999:311, bod 48.
([59]) Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38 a citovanú judikatúru.
([60]) Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovanú judikatúru.
([61]) Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.

spoločným systémom zdaňovania príjmov právnických osôb, ak by režim neexistoval. Oslobodenie nadmerného zisku od dane spôsobuje stratu štátnych zdrojov, keďže akékoľvek zníženie dane splatnej podnikmi využívajúcimi sporný režim spôsobuje stratu daňových príjmov, ktoré by malo Belgicko obvykle k dispozícii.

(115) Pokiaľ ide o druhú podmienku existencie štátnej pomoci, podniky, ktoré využívajú sporný režim, sú nadnárodné podniky, ktoré vykonávajú svoju činnosť vo viacerých členských štátoch, takže akákoľvek pomoc priznaná v ich prospech môže ovplyvniť obchod v rámci Únie. Okrem toho vzhľadom na skutočnosť, že záväzné stanovisko, ktorým sa priznáva oslobodenie od dane, môže byť vydané iba v súvislosti so ziskom plynúcim z novej situácie, ktorou môže byť relokalizácia činnosti do Belgicka alebo zväčšenie objemu činností podniku v Belgicku, a vzhľadom na to, že výhoda poskytnutá oslobodením od dane je primeraná rozsahu nových činností a novému zisku, ktorý spoločnosť dosahuje v Belgicku, režim môže ovplyvniť rozhodnutia prijímané nadnárodnými skupinami v súvislosti s premiestnením ich investícií v rámci Únie, a preto môže mať vplyv na obchod na vnútornom trhu Únie.

(116) Opatrenie poskytnuté štátom sa okrem toho pokladá za opatrenie narúšajúce hospodársku súťaž alebo hroziace narušením hospodárskej súťaže, ak sa ním môže zlepšiť konkurenčné postavenie príjemcov v porovnaní s inými podnikmi, s ktorými súťaží ([62]). Vzhľadom na to, že na základe sporného režimu sa znižuje výška dane splatnej v súlade so spoločným systémom zdaňovania príjmov právnických osôb, a tým sú jeho príjemcovia oslobodení od nákladov, ktoré by mali obvykle znášať, tento režim narúša hospodársku súťaž alebo hrozí jej narušením, lebo zlepšuje finančnú situáciu týchto podnikov, čím je splnená aj štvrtá podmienka existencie štátnej pomoci.

(117) Pokiaľ ide o tretiu podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia v nasledujúcom oddiele preukáže, ako sa sporným režimom poskytuje selektívna výhoda belgickým subjektom patriacim do skupiny prijatým do tohto režimu, ako aj nadnárodným skupinám, ktorých sú tieto subjekty členmi. Táto výhoda vyplýva z jednostrannej úpravy ich základu dane smerom nadol, čoho dôsledkom je zníženie dane z príjmov právnických osôb, ktorú majú tieto subjekty zaplatiť v Belgicku, v porovnaní s daňami, ktoré by mali za obvyklých podmienok zaplatiť v súlade so spoločným systémom zdanenia zisku právnických osôb.

6.3. **Existencia selektívnej výhody**

(118) Podľa judikatúry: „*v článku 107 ods. 1 zmluvy sa ukladá povinnosť určiť, či je určité vnútroštátne opatrenie spôsobilé v rámci danej právnej úpravy zvýhodniť ‚určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru' vo vzťahu k ostatným podnikateľom, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný touto úpravou nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii. V prípade kladnej odpovede sporné opatrenie spĺňa podmienku selektívnosti*" ([63]).

(119) Súdny dvor vypracoval na základe vecí týkajúcich sa oblasti daní trojstupňovú analýzu s cieľom zistiť, či je konkrétne daňové opatrenie selektívne ([64]). Po prvé, treba stanoviť, aký je spoločný alebo obvyklý systém zdaňovania platný v členskom štáte – referenčný systém. Po druhé, je potrebné stanoviť, či sporné daňové opatrenie predstavuje výnimku z tohto systému tým, že sa pri ňom rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele systému v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii. Po tretie, ak opatrenie predstavuje výnimku z referenčného systému, treba stanoviť, či toto opatrenie možno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou referenčného systému. Daňové opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia referenčného systému možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému ([65]). V takomto prípade nie je daňové opatrenie selektívne. V tejto tretej etape nesie dôkazné bremeno členský štát.

6.3.1. *Určenie referenčného systému*

(120) Na účely posúdenia selektívneho charakteru opatrenia pomoci sa referenčný systém skladá z uceleného súboru pravidiel, ktoré sa na základe objektívnych kritérií vzťahujú na všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti v súlade s jeho vymedzením podľa cieľa.

([62]) Pozri vec 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11; a spojené veci T-298/97, T-312/97 atď., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.
([63]) Vec C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, bod 40.
([64]) Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, body 49 a 63.
([65]) Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

6.3.1.1. Referenčným systémom je systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku

(121) Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že referenčným systémom je systém spoločných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb stanovený režimom dane z príjmov právnických osôb v Belgicku ([66]), ktorého cieľom je zdaniť zisk všetkých právnických osôb podliehajúcich dani v Belgicku. Systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku sa vzťahuje na spoločnosti, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku, ako aj na belgické pobočky spoločností, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Belgicku. Spoločnosti, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku ([67]), sú povinné platiť daň z príjmov právnických osôb zo zisku, ktorý dosiahli na celom svete ([68]), s výnimkou situácie, keď sa vykonáva zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Spoločnosti, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Belgicka, podliehajú dani z príjmov právnických osôb len pri určitom type osobitných príjmov z belgických zdrojov ([69]). V obidvoch prípadoch je belgická daň z príjmov právnických osôb splatná z celkového zisku bez ohľadu na to, či bol dosiahnutý celosvetovo alebo v Belgicku. Z toho vyplýva, že všetky podniky, ktoré dosahujú príjmy v Belgicku, sa z hľadiska zdaňovania podnikov spravidla považujú za podniky v podobnej právnej a skutkovej situácii.

(122) Celkový zisk sa stanovuje podľa pravidiel vzťahujúcich sa na zisk uvedený v ustanoveniach týkajúcich sa výpočtu zdaniteľného zisku samostatných podnikateľov v súlade s článkom 24 zákona CIR 92. Celkový zisk zodpovedá príjmom zníženým o odpočítateľné výdavky, ktoré sú vo všeobecnosti zaznamenané v účtovníctve, takže skutočne zaznamenaný zisk predstavuje základ na výpočet celkového zdaniteľného zisku v súlade so systémom zdanenia príjmov právnických osôb v Belgicku ([70]).

6.3.1.2. Oslobodenie nadmerného zisku od dane nie je neoddeliteľnou súčasťou referenčného systému

(123) V súlade so systémom dane z príjmov právnických osôb v Belgicku skutočne zaznamenaný zisk podlieha súboru úprav nahor a nadol, ktoré umožňuje belgické daňové právo na stanovenie celkového zdaniteľného zisku ([71]). Belgicko v tejto súvislosti zdôrazňuje, že všetky úpravy skutočne zaznamenaného zisku, ktoré sú uvedené v zákone CIR 92, vrátane oslobodenia nadmerného zisku od dane, sú neoddeliteľnou súčasťou referenčného systému.

(124) Komisia nesúhlasí s názorom, podľa ktorého je oslobodenie nadmerného zisku od dane neoddeliteľnou súčasťou referenčného systému pre dôvody uvedené v odôvodneniach 125 až 128.

(125) Po prvé, oslobodenie nadmerného zisku od dane sa nepredpisuje v žiadnom ustanovení zákona CIR 92. Komisia poznamenáva, že článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, na základe ktorého sa oslobodenie nadmerného zisku od dane skutočne priznáva, sa totiž vzťahuje na transakcie alebo osobitné dohody medzi dvomi prepojenými subjektmi, ktoré sú súčasťou jednej skupiny. Podmienky stanovené pre tieto transakcie alebo dohody majú charakter nezávislého vzťahu, ktorý môže viesť k úprave transferových cien na základe tohto ustanovenia, nedovoľuje však ani nepredpisuje jednostranné abstraktné oslobodenie pevne stanovenej časti alebo pevne stanoveného percenta zo skutočne zaznamenaného zisku, ktorý dosiahol belgický subjekt patriaci do nadnárodnej skupiny. Týmto ustanovením sa skôr vyžaduje priradenie jednej transakcie alebo dohody (alebo súbor transakcií) ku konkrétnej závislej zahraničnej protistrane, ktorá je súčasťou skupiny. Na základe článku 185 ods. 2 písm. a), ktorý sa týka úprav transferových cien nahor, môže totiž belgická finančná správa pristúpiť k prvotnej jednostrannej úprave transferových cien len v prípade, že sa podmienky stanovené pre transakciu alebo dohodu vzďaľujú od cien, ktoré by sa dohodli za podmienok vyplývajúcich z nezávislého vzťahu. Naopak, dodatočnou podmienkou uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b), ktorý sa týka úprav transferových cien nadol, je, že zisk pochádzajúci z transakcie alebo dohody, ktorý má byť predmetom oslobodenia od dane, musí byť takisto zahrnutý do zisku zahraničnej protistrany tejto transakcie alebo dohody.

(126) Po druhé, systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku je zameraný na zdanenie všetkých podnikov, ktorých skutočný zisk podlieha dani, bez ohľadu na to, či ide o samostatné spoločnosti alebo spoločnosti patriace do skupiny, spoločnosti, ktoré sú členmi vnútroštátnej alebo nadnárodnej skupiny, spoločnosti patriace do veľkej

([66]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 95.
([67]) Ide o spoločnosti, ktoré majú v Belgicku svoje sídlo, hlavné miesto podnikateľskej činnosti alebo miesto vedenia alebo správy (článok 2 ods. 1 bod 5 zákona CIR 92).
([68]) Pozri článok 185 ods. 1 zákona CIR 92.
([69]) Patria sem aj príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku, príjmy pochádzajúce z belgických aktív alebo belgického kapitálu a zisk dosiahnutý prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Belgicku (články 227 až 229 zákona CIR 92).
([70]) Pozri odôvodnenie 25.
([71]) Pozri odôvodnenia 26 až 28.

alebo malej nadnárodnej skupiny a spoločnosti, ktoré sa v Belgicku usadili iba nedávno alebo tu podnikajú už mnoho rokov. Inými slovami: všetci títo daňovníci sú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii z hľadiska cieľa, ktorý sleduje systém dane z príjmov právnických osôb, t. j. zdaniť všetky spoločnosti, ktorých skutočné zisky podliehajú dani. V belgickom práve sa napokon určujú subjekty pôsobiace v Belgicku, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb, a patria sem všetky riadne založené spoločnosti, združenia, inštitúcie alebo akékoľvek orgány, ktoré majú právnu subjektivitu a vykonávajú činnosť na dosiahnutie zisku ([72]). Právna forma podniku ani jeho štruktúra (skupina spoločností alebo nie) nie sú rozhodujúcim kritériom, pokiaľ ide o platenie dane z príjmov právnických osôb v Belgicku. Z toho vyplýva, že aj keby úpravy skutočne zaznamenaného zisku, ktoré sú dostupné pre všetkých týchto daňovníkov, mali všeobecný charakter a v dôsledku toho by neboli selektívne v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ ([73]), oslobodením nadmerného zisku od dane dochádza k rozlišovaniu medzi týmito daňovníkmi, keďže len belgické subjekty, ktoré patria do nadnárodnej skupiny dostatočnej veľkosti a vykonávajú svoju činnosť v Belgicku len krátko, môžu byť príjemcami sporného režimu, ako sa vysvetľuje v oddiele 6.3.2.

(127) Po tretie, rozdiel vo výpočte zdaniteľného zisku medzi samostatnými spoločnosťami a spoločnosťami tvoriacimi skupinu nemá nijaký vplyv na cieľ systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, ktorým je zdaniť zisk všetkých spoločností, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku alebo vykonávajú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne v Belgicku bez ohľadu na to, či sú samostatné alebo združené. Kým v prípade samostatných podnikov, ktoré nie sú združené/vnútroštátne a uskutočňujú transakcie na trhu, je výpočet zdaniteľného zisku pomerne jednoduchý, keďže sa opiera o rozdiel medzi príjmami a výdavkami, ktorých výšku stanovuje hospodárska súťaž na trhu, výpočet zdaniteľného zisku v prípade spoločností združených v nadnárodnej skupine si vyžaduje použitie nepriamych údajov. Spoločnosti združené v nadnárodnej skupine budú preto musieť na výpočet svojho zdaniteľného zisku stanoviť ceny, ktoré budú uplatňovať na tieto transakcie vnútri skupiny, namiesto toho, aby použili ceny diktované priamo na trhu. Hoci sa možno domnievať, že sa niektoré strategické rozhodnutia prijímajú v najlepšom záujme celej skupiny, daň z príjmov právnických osôb sa v Belgicku ukladá jednotlivým subjektom a nie skupinám. Sporný režim sa týka výlučne zdaniteľného príjmu belgických spoločností patriacich do skupiny, takže akékoľvek zníženie zdaniteľných príjmov sa zakladá individuálne na výsledkoch týchto spoločností. Je síce pravda, že v belgických právnych predpisoch v oblasti daní existujú konkrétne opatrenia vzťahujúce sa na skupiny, ktoré sa zameriavajú na vytvorenie rovnakých podmienok pre nezdružené spoločnosti a hospodárske subjekty so štruktúrou skupiny, ich cieľom však nie je priznať výhodnejšie zaobchádzanie týmto subjektom so štruktúrou skupiny.

(128) Ak by mala Komisia prijať argument Belgicka k tejto otázke, znamenalo by to, že členský štát by sa mohol ušetriť od uplatňovania pravidiel Únie v oblasti štátnej pomoci jednoducho tým, že zavedie vo svojom daňovom zákonníku oslobodenie od dane.

6.3.1.3. Záver o referenčnom systéme

(129) Referenčný systém, ktorý treba zohľadniť s cieľom stanoviť, či má alebo nemá oslobodenie nadmerného zisku od dane selektívny charakter, je systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, ktorého cieľom je rovnakým spôsobom zdaniť zisk všetkých spoločností, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku alebo tu vykonávajú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne. Cieľom sporného režimu je totiž upraviť zdaniteľný zisk spoločnosti na účely výberu dane z príjmov právnických osôb v Belgicku v súlade so systémom dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, a preto tento systém predstavuje referenčný systém, vzhľadom na ktorý treba režim preskúmať s cieľom stanoviť, či bola jeho príjemcom udelená selektívna výhoda.

6.3.2. *Oslobodenie nadmerného zisku od dane predstavuje výnimku z referenčného systému*

(130) Keďže sa už stanovilo, že spoločný systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku je referenčným systémom, vzhľadom na ktorý treba sporný režim posudzovať, je vhodné určiť, či je oslobodenie nadmerného zisku od dane výnimkou z tohto referenčného systému, v dôsledku ktorej dochádza k nerovnakému zaobchádzaniu medzi spoločnosťami, ktoré sú v podobnej právnej a faktickej situácii, pokiaľ ide o cieľ, ktorý sa týmto systémom sleduje.

([72]) Článok 179 v spojení s článkom 2 ods. 1 bodom 5 zákona CIR 92.

([73]) Pozri vec C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, bod 18, a spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 73.

(131) Pokiaľ ide o túto druhú etapu analýzy selektívnosti, stanovenie toho, či daňové opatrenie je alebo nie je výnimkou z referenčného systému, sa bude všeobecne riešiť spoločne s vymedzením výhody poskytnutej jej príjemcom na základe tohto opatrenia. Keď je totiž dôsledkom daňového opatrenia neodôvodnené zníženie dane, ktorú majú zaplatiť príjemcovia, ktorí by pri neexistencii tohto opatrenia museli v súlade s referenčným systémom zaplatiť vyššiu daň, toto zníženie predstavuje výnimku z referenčného systému a zároveň je výhodou poskytnutou na základe tohto opatrenia.

(132) Komisia sa domnieva, že oslobodenie nadmerného zisku od dane priznané na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 predstavuje výnimku zo systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku a nie je len uplatnením tohto systému. Komisia sa domnieva, že touto výnimkou sa poskytuje selektívna výhoda príjemcom sporného režimu, čo preukáže v dvoch nasledujúcich pododdieloch.

(133) V prvom rade sa oslobodenie nadmerného zisku od dane odchyľuje od spoločného systému zdanenia zisku právnických osôb na základe systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, v súlade s ktorým sa subjekty spoločností, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku alebo vykonávajú svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne v Belgicku, zdaňujú na základe ich celkového zisku, t. j. ich skutočne zaznamenaného zisku, a nie na základe hypotetickej výšky zisku predmetného subjektu získanej odhadom „upraveného zisku dosiahnutého v súlade s princípom nezávislého vzťahu“. Oslobodením nadmerného zisku od dane sa na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ poskytuje belgickým subjektom skupiny, ktorá využíva sporný režim, selektívna výhoda tým, že sa časť ich skutočne zaznamenaného zisku oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb v Belgicku ([74]).

(134) Bez toho, aby bolo dotknuté predchádzajúce odôvodnenie, a bez ohľadu na to, že je možné domnievať sa, že v referenčnom systéme existuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého by sa spoločnosti patriace do nadnárodnej skupiny, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku alebo tam vykonávajú svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, nemali zdaňovať na základe skutočne zaznamenaného zisku, ktorý prevyšuje zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktoré však neexistuje ([75]), sa Komisia domnieva, že oslobodenie nadmerného zisku od dane je zlým uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu, ktoré je súčasťou tohto systému, a teda ide o odchýlenie sa od referenčného systému ([76]).

6.3.2.1. Sporný režim poskytuje selektívnu výhodu jeho príjemcom tým, že porušuje spoločný systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku

(135) Hospodársku výhodu možno poskytnúť znížením daňového zaťaženia podnikov rôznymi spôsobmi a najmä znížením základu dane alebo sumy splatnej dane ([77]). Ako sa uvádza v oddiele 2.1, režim zdaňovania nadmerného zisku umožňuje subjektom, ktoré sú daňovými rezidentmi v Belgicku alebo vykonávajú svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne v Belgicku, ktoré patria do nadnárodnej skupiny, znížiť si daň splatnú v Belgicku odpočítaním tzv. nadmerného zisku od skutočne zaznamenaného zisku. Tento nadmerný zisk sa vypočíta odhadom hypotetického priemerného zisku, ktorý by samostatný podnik vykonávajúci porovnateľné činnosti mohol dosiahnuť za porovnateľných podmienok. Rozdiel medzi týmto skutočne zaznamenaným ziskom subjektu a hypotetickým priemerným ziskom sa následne premieta do percentuálnej hodnoty oslobodenia zisku pred zdanením s cieľom získať percentuálnu hodnotu priemerného nadmerného zisku za stanovené obdobie. Táto percentuálna hodnota predstavuje pevný základ dane príjemcu sporného režimu na päť rokov, počas ktorých je belgická finančná správa viazaná záväzným stanoviskom.

(136) Oslobodenie nadmerného zisku od dane však nie je dostupné pre všetky subjekty spoločností, ktoré sú v podobnej právnej a skutkovej situácii, čo z hľadiska cieľa systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, ktorým je zdaniť zisk právnických osôb, zodpovedá všetkým spoločnostiam, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb v Belgicku. V systéme dane z príjmov právnických osôb v Belgicku totiž neexistuje nijaká

([74]) Pozri oddiel 6.3.2.1.
([75]) Pozri oddiel 6.3.1.2.
([76]) Pozri oddiel 6.3.2.2.
([77]) Pozri vec C-66/02, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; vec C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze a i., ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31. Pozri aj bod 9 oznámenia Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3). Pozri aj rozhodnutie 2003/601/ES, odôvodnenia 33 až 35.

zásada ani pravidlo, ktoré by umožňovali daňovo oslobodiť skutočne zaznamenaný zisk, ktorý prevyšuje hypotetickú výšku zisku dosiahnutého v súlade s princípom nezávislého vzťahu ([78]). Článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, na ktorý sa Belgicko odvoláva na účely priznania oslobodenia nadmerného zisku od dane na základe sporného režimu, nemá tento význam ani účinok. Sporný režim je skôr výnimkou zo všeobecného pravidla, ktorú stanovuje belgické daňové právo, na základe ktorej je predmetom zdanenia skutočne zaznamenaný zisk.

(137) Komisia preto trvá na svojom názore, ktorý vyjadrila v odôvodnení 89 rozhodnutia o začatí konania, a to že sporný režim je z viacerých hľadísk a dôvodov selektívny.

(138) Po prvé, oslobodenie nadmerného zisku od dane je dostupné len pre subjekty, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny, a nie pre sa samostatné subjekty alebo subjekty, ktoré patria do vnútroštátnej skupiny spoločností. Keďže sporný režim sa zakladá na článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, ktorým sa obmedzuje uplatňovanie oslobodenia od dane, ako aj udeľovanie záväzného stanoviska nevyhnutného na získanie oslobodenia od dane subjektom zapojeným do cezhraničných transakcií, toto oslobodenie nadmerného zisku od dane môžu využívať len belgické subjekty, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny. Inými slovami, hospodárska výhoda, ktorá sa poskytuje príjemcom na základe sporného režimu, je *de jure* selektívna, lebo je dostupná len pre subjekty patriace do nadnárodnej skupiny a nie pre samostatné subjekty alebo subjekty, ktoré patria do vnútroštátnej skupiny spoločností. Najmä subjekty, ktoré sú členmi vnútroštátnej skupiny spoločností, by takisto mohli v dôsledku vnútroštátnej reorganizácie pôsobiť ako hlavný podnikateľ a následne tvrdiť, že ich skutočne zaznamenaný zisk po reorganizácii prevyšuje priemerný hypotetický zisk, ktorý by samostatná spoločnosť vykonávajúca porovnateľné činnosti mohla očakávať na základe (údajnej) tvorby synergií alebo úspor z rozsahu na vnútroštátnej úrovni. Na rozdiel však od ich medzinárodných konkurentov, ktorých hlavní podnikatelia sídlia v Belgicku a ktorí obchodujú so zahraničnými prepojenými podnikmi skupiny, tieto subjekty nemôžu v prípade nadmerného zisku využívať zníženie základu dane na základe sporného režimu, lebo sa na tieto subjekty nevzťahuje článok 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92.

(139) Po druhé, belgický daňový orgán Service des Décisions Anticipées musí na účely oslobodenia nadmerného zisku od dane na základe sporného režimu vystaviť predbežné povolenie formou záväzného stanoviska, pričom ide o povolenie, ktoré možno získať len v súvislosti s budúcimi situáciami alebo operáciami, ktoré ešte nemali daňové účinky, a nie na existujúce situácie. V systéme záväzných stanovísk v oblasti daní, ktorý sa do belgického daňového zákonníka zaviedol zákonom z 24. decembra 2002, sa totiž stanovuje, že záväzné stanovisko sa môže vzťahovať iba „*na konkrétnu situáciu alebo operáciu, ktorá ešte nemala daňové účinky*“ na predmetného daňovníka ([79]). Konkrétne daňovník nie je oprávnený žiadať o záväzné stanovisko k daňovým dôsledkom jeho súčasnej situácie, ale iba k daňovým dôsledkom „novej situácie“, na ktorú sa môže vzťahovať záväzné daňové stanovisko. Tieto podmienky sa vzťahujú aj na záväzné daňové stanoviská, ktorými sa priznáva oslobodenie nadmerného zisku od dane na základe sporného režimu. V každom záväznom stanovisku zo súboru Komisiou analyzovaných záväzných stanovísk, na základe ktorých sa priznalo oslobodenie nadmerného zisku od dane, sa totiž uvádzajú významné investície a/alebo tvorba pracovných miest v Belgicku a/alebo relokalizácia činností do Belgicka ([80]). Tieto skutočnosti sa však výslovne neuvádzajú ako podmienky poskytnutia oslobodenia nadmerného zisku od dane na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, sú však zásadné z hľadiska možnosti získať záväzné stanovisko, ktoré je na uplatnenie oslobodenia nadmerného zisku od dane povinné. Povinnosť vzniku „novej situácie“, ktorá vyplýva z povinnosti požiadať o záväzné stanovisko ešte pred využitím oslobodenia nadmerného

([78]) Pozri odôvodnenie 125.
([79]) Pozri odôvodnenie 44.
([80]) Pozri rozhodnutie z 26. februára 2013 v prípade 2011.569, § 42: „*Investičný plán napojený na tieto projekty je takýto: […] zriadenie tretej výrobnej linky: investícia vo výške 2,2 milióna USD […] zavedenie štvrtej a piatej výrobnej linky: dokončenie investície v hodnote najmenej 5 miliónov USD […]*“; § 43: „*Pokiaľ ide o tvorbu pracovných miest, výsledkom uvedených investícií by malo byť zvýšenie počtu pracovníkov skupiny v Belgicku aspoň o 30 až 40 ekvivalentov plného pracovného času*“; § 83: „*[…] [žiadateľ] sa zaväzuje zväčšiť svoju výrobnú kapacitu v Belgicku. […]*“ a § 91: „*[žiadateľ] bude mať v Belgicku vyšší zisk v dôsledku úspor z rozsahu a synergií, ktorý dosiahne vďaka zväčšeniu výrobnej kapacity v nadväznosti na rozhodnutie skupiny o dodatočnej investícii*“; rozhodnutie z 30. januára 2007 v prípade 600.460, § 15: „*[…] podnik plánuje premiestniť hlavný podnik zo zahraničia do Belgicka v priebehu roku 2007*“; § 18: „*Podnikateľské činnosti, ktoré sa v súčasnosti uskutočňujú v zahraničí, si vyžadujú obsadiť 15 pracovných miest. Všetky tieto pracovné miesta budú premiestnené do Belgicka*“; rozhodnutie z 15. decembra 2005 v prípade 500.249, § 6: „*De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering […] wordt geraamd op 25 mensen*“; rozhodnutie z 10. decembra 2013 v prípade 2013.540, oddiel 2: Vplyv na zamestnanosť v Belgicku […] § 68: „*Vytvorením centrálnej obstarávacej organizácie a oddelenia kvality v Belgicku bude možné vytvoriť alebo zachovať 20 nových pracovných miest v Belgicku. Zo strednodobého hľadiska, po roku 2015, sa takisto plánuje nábor štyroch ďalších osôb.*“ § 69: „*[…] zvýšiť by sa mal počet predajných miest v Belgicku, ako aj rozloha predajnej plochy. V belgickej distribučnej sieti možno odvtedy očakávať vytvorenie ďalších pracovných miest.*“ § 70: „*Takisto treba poukázať na skutočnosť, [že] v prípade bankrotu by sa mohol počet zrušených pracovných miest v [prevzatom podniku] zvýšiť na […] 300 ekvivalentov plného pracovného času.*“ § 71 – 72: „*Treba poznamenať, že [žiadateľ] plánuje takisto […] zriadiť nový sklad […], v dôsledku čoho by vznikli nové pracovné miesta*“.

zisku od dane ([81]), je teda oprávnene príčinou selektívnosti medzi nadnárodnými skupinami, ktoré menia svoj podnikový model tým, že začínajú vykonávať nové činnosti v Belgicku, a všetkými ostatnými hospodárskymi subjektmi (vrátane nadnárodných skupín), ktoré pokračujú vo svojich súčasných podnikových modeloch v Belgicku.

(140) Po tretie, na základe režimu zdaňovania nadmerného zisku je predmetom oslobodenia od dane zisk, ktorý – údajne – pochádza zo synergií, úspor z rozsahu alebo iných výhod vyplývajúcich z členstva v nadnárodnej skupine. Hoci majú všetky skupiny spoločností nárok na tieto výhody, iba subjekty patriace do nadnárodnej skupiny, ktorá je dostatočne veľká na to, aby dosiahla veľký zisk zo synergií, úspor z rozsahu a iných vnútroskupinových výhod, sú motivované na získanie záväzného stanoviska na základe sporného režimu. Dôvodom je skutočnosť, že postup získania záväzného stanoviska si vyžaduje podrobnú žiadosť, ktorej súčasťou je predstavenie novej situácie, ktorou sa odôvodňuje oslobodenie od dane, podrobný opis pôsobenia subjektu, pokiaľ ide o pracovné miesta, a predloženie komplexnej štúdie nadmerného zisku, čo jednoznačne obmedzuje viac malé skupiny spoločností ako veľké. Synergie a úspory nákladov uvedené v žiadostiach o záväzné stanoviská si naozaj vyžadujú, aby boli dosah a objem činností dostatočne významné na to, aby bola žiadosť o záväzné stanovisko odôvodnená. Belgicko totiž nebolo schopné v odpovedi na žiadosť Komisie predložiť jediný príklad oslobodenia nadmerného zisku od dane, o ktoré požiadal a ktoré získal belgický subjekt patriaci do nadnárodnej skupiny malého rozsahu. Inými slovami, sporný režim je aj *de facto* selektívny, keďže len belgické subjekty patriace do nadnárodnej skupiny veľkého rozsahu, alebo aspoň stredného rozsahu, môžu v skutočnosti využívať oslobodenie nadmerného zisku od dane, čo však neplatí pre subjekty patriace do nadnárodnej skupiny neveľkého rozsahu.

(141) Keďže sporný režim umožňuje znížiť základ dane odpočítaním tzv. nadmerného zisku od skutočne zaznamenaného zisku iba belgickým subjektom patriacim do nadnárodnej skupiny dostatočne veľkého rozsahu, ktorá začína v Belgicku vykonávať nové činnosti, tento režim je vhodné posudzovať ako režim poskytujúci uvedeným subjektom selektívnu výhodu na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Oslobodením nadmerného zisku od dane sa totiž znižuje obvyklá výška dane splatná v súlade so spoločným systémom zdaňovania zisku právnických osôb a odľahčuje sa rozpočet týchto belgických subjektov o náklad, ktorý by mali za normálnych podmienok znášať, a tým sa im priznáva selektívna výhoda.

(142) Belgicko sa vo svojom vysvetlení rozdielneho zaobchádzania na základe sporného režimu odvoláva na rozsudok Všeobecného súdu zo 7. novembra 2014 vo veci T-399/11 a poukazuje na skutočnosť, že o selektívnosti daňového opatrenia nemožno rozhodnúť na základe jeho obmedzenia na nadnárodné spoločnosti, keďže táto skupina spoločností, na rozdiel od spoločností so sídlom v daňových rajoch, nemá spoločné charakteristiky, pokiaľ ide o odvetvie hospodárstva, predmet podnikania, hospodársky výsledok, počet zamestnancov a krajinu sídla ([82]). Rozsudok, na ktorý sa Belgicko odvoláva, nielenže je napadnutý ([83]), ale nie je ani uplatniteľný na sporný režim, keďže sa týka otázky selektívnosti daňovej výhody súvisiacej s konkrétnymi finančnými transakciami a sporný režim sa týka výhod priznaných osobitným kategóriám podnikov. Všeobecný súd v rozsudku, na ktorý sa Belgicko odvoláva, totiž konštatoval, že na základe daňového opatrenia, ktorým sa podporuje nadobúdanie zahraničných pobočiek v porovnaní s nadobúdaním vnútroštátnych pobočiek, nevzniká selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže a *priori* nebráni žiadnej kategórii podnikov, aby ho využívala. Oproti tomu režim zdaňovania nadmerného zisku môžu využívať len určité kategórie podnikov, a to subjekty patriace do dostatočne veľkej nadnárodnej skupiny, ktorá začína vykonávať nové činnosti v Belgicku.

([81]) Pokiaľ ide o záväzné stanoviská, ktoré sa netýkali uplatnenia oslobodenia nadmerného zisku od dane, táto povinnosť nespôsobovala problémy so selektívnosťou. Obvyklé záväzné stanoviská len zabezpečujú právnu istotu v súvislosti s daňovým zaobchádzaním podľa pravidiel, ktoré sa rovnocenne vzťahujú na všetky spoločnosti bez ohľadu na existenciu záväzného stanoviska. Z toho vyplýva, že s výnimkou oslobodenia nadmerného zisku od dane bude zdaniteľný zisk v zásade rovnaký, a to bez ohľadu na to, či bol stanovený a *priori* v záväznom stanovisku alebo a *posteriori* v daňovom priznaní. Záväzné stanovisko, ktorým sa priznáva oslobodenie nadmerného zisku od dane, však v praxi funguje ako predbežné povolenie. Podľa právnych predpisov sa musí zníženie dane v prípade nadmerného zisku, ktorý prevyšuje zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu, stanoviť prostredníctvom záväzného stanoviska a nemožno oň požiadať a *posteriori* v daňovom priznaní. V dôsledku toho spoločnosť, ktorá v rámci svojej obvyklej činnosti skutočne zaznamená vyšší (nadmerný) zisk, nemôže využiť oslobodenie nadmerného zisku od dane. Vzhľadom na to dve spoločnosti v rovnakej právnej a skutkovej situácii, pričom v jednej sa uskutočnila reštrukturalizácia a druhá pri výkone svojej obvyklej činnosti, budú predmetom rozdielneho zaobchádzania, lebo len prvá spoločnosť môže požiadať o záväzné stanovisko na priznanie oslobodenia nadmerného zisku od dane.

([82]) Vec T-399/11, Banco Santander SA a Santusa Holding/Komisia, ECLI:EU:T:2014:938.

([83]) Vec C-21/15 P, Komisia/Banco Santander a Santusa.

(143) Komisia takisto nesúhlasí s tvrdením Belgicka, že selektívna výhoda súvisí s neexistenciou zahraničného zdanenia zisku oslobodeného od dane v Belgicku, keďže práve Belgicko jednostranne znižuje základ dane subjektu, ktorý je členom belgickej skupiny využívajúcej sporný režim, a to bez ohľadu na skutočné alebo údajné zdanenie toho istého zisku iným členským štátom. V každom prípade sa v článku 107 ods. 1 ZFEÚ zakazuje členským štátom poskytovať štátnu pomoc. Z toho vyplýva, že otázku toho, či sa príjemcom určitého režimu udeľuje na základe neho výhoda, treba posudzovať vzhľadom na konanie predmetného členského štátu, teda Belgicka. Pri tomto posúdení netreba zohľadniť možný nijaký alebo negatívny vplyv režimu na ostatné spoločnosti patriace do skupiny v dôsledku zaobchádzania s nimi inými členskými štátmi.

6.3.2.2. Sporný režim poskytuje selektívnu výhodu tým, že sa odchyľuje od princípu nezávislého vzťahu

(144) Komisia spochybňuje, že by bolo možné považovať systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku za systém, ktorého súčasťou je alebo nie je všeobecné pravidlo, ktorým sa zakazuje zdaniť zisk, ktorý skutočne zaznamenali subjekty patriace do nadnárodnej skupiny a ktorý prevyšuje zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu ([84]), no oslobodenie nadmerného zisku od dane predstavuje výnimku z referenčného systému, keďže dôvodmi, ktorými možno vysvetliť oslobodenie od dane a zároveň aj metódu použitú na stanovenie nadmerného zisku na účely uplatnenia sporného režimu, sa porušuje princíp nezávislého vzťahu, a je súčasťou tohto systému.

a) Princíp nezávislého vzťahu podľa článku 107 ods. 1 zmluvy

(145) Súdny dvor už rozhodol, že znížením základu dane, ktoré vyplýva z daňového opatrenia, ktoré umožňuje daňovníkovi uplatňovať v rámci vnútroskupinových transakcií transferové ceny, ktoré sa vzďaľujú od cien uplatňovaných medzi nezávislými podnikmi, ktoré obchodujú za porovnateľných podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže, sa tomuto daňovníkovi poskytuje selektívna výhoda, a to tým, že daň, ktorú je na základe všeobecného daňového systému povinný zaplatiť, je nižšia ako daň, ktorú musia zaplatiť samostatné spoločnosti, ktoré vypočítavajú svoj základ dane na základe svojho skutočne zaznamenaného zisku ([85]).

(146) Súdny dvor vo svojom rozsudku o režime zdanenia koordinačných centier v Belgicku ([86]) preskúmal opravný prostriedok podaný proti rozhodnutiu, v ktorom Komisia dospela najmä k záveru, že spôsobom, akým sa na základe tohto režimu stanovovala výška zdaniteľného príjmu, sa poskytovala týmto centrám selektívna výhoda ([87]). Zdaniteľný zisk sa v rámci tohto režimu stanovil v paušálnej výške zodpovedajúcej percentuálnej sadzbe z celkovej výšky prevádzkových výdavkov a nákladov, z ktorých sa vylúčili náklady na zamestnancov a finančné náklady. Podľa Súdneho dvora: „*na preskúmanie otázky, či určenie zdaniteľných príjmov, ako je stanovené v režime koordinačných centier, poskytuje týmto centrám výhodu, je potrebné porovnať tento režim so všeobecným daňovým režimom založeným na rozdiele medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže.*“ Súdny dvor ďalej dospel k záveru, že „*vyňatie [nákladov na zamestnancov a finančných nákladov] z výdavkov slúžiacich na určenie zdaniteľných príjmov týchto centier neumožňuje dospieť k prevodným cenám blízkym cenám používaným v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže,*“ čím sa podľa Súdneho dvora „*[poskytuje] ekonomická výhoda týmto centrám*“ ([88]).

(147) Súdny dvor následne pripustil, že daňové opatrenie, ktoré vedie spoločnosť patriacu do skupiny, aby účtovala transferové ceny, ktoré sa nezhodujú s cenami, ktoré by sa účtovali v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže, t. j. s cenami, ktoré by boli predmetom rokovania nezávislých podnikov v porovnateľných podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, poskytuje tejto spoločnosti selektívnu výhodu tým, že v jeho dôsledku dochádza k zníženiu základu dane spoločnosti, a teda aj dane, ktorú možno vyžadovať pri uplatnení spoločného systému dane z príjmov právnických osôb. Princíp, podľa ktorého by sa malo za transakcie medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny platiť takisto ako za transakcie uzavreté medzi nezávislými spoločnosťami, ktoré dohodujú ceny za porovnateľných okolností v podmienkach vyplývajúcich z nezávislého vzťahu, sa všeobecne nazýva princíp nezávislého vzťahu.

([84]) Pozri oddiel 6.3.1.2 a odôvodnenie 136.
([85]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416.
([86]) Tamže.
([87]) Rozhodnutie Komisie 2003/757/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci uplatňovanej Belgickom v prospech koordinačných centier usadených v Belgicku (Ú. v. EÚ L 282, 30.10.2003, s. 25).
([88]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, body 95 až 97.

(148) Cieľom princípu nezávislého vzťahu je zaručiť, že sa transakcie uskutočňované medzi spoločnosťami patriacimi do rovnakej skupiny posudzujú na daňové účely s ohľadom na výšku zisku, ktorý by sa dosiahol, ak by tie isté transakcie uzavreli samostatné spoločnosti. Ak by k takémuto posúdeniu nedošlo, spoločnosti patriace do skupiny by vzhľadom na nezávislé spoločnosti získali výhodnejšie podmienky v rámci spoločného systému dane z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o výpočet ich zdaniteľného zisku, čo by spôsobilo nerovnaké zaobchádzanie vzhľadom na cieľ tohto systému, ktorým je zdaniť zisk všetkých spoločností, na ktoré sa vzťahuje jeho daňová právomoc.

(149) Na posúdenie, či Belgicko sporným režimom poskytlo selektívnu výhodu, musí Komisia overiť, či sa metóda, ktorú Belgicko použilo na určenie upraveného zisku dosiahnutého v súlade s princípom nezávislého vzťahu v druhej fáze režimu, odchyľuje od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému priblíženiu k výsledku, ktorý sa zakladá na trhu, a tým aj k princípu nezávislého vzťahu. V prípade, že sa použitím tejto metódy znižuje daň, ktorú má zaplatiť belgický subjekt v súlade so spoločným systémom dane z príjmov právnických osôb v Belgicku v porovnaní s podnikmi, ktoré sú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii, tento režim sa bude na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ považovať za režim, ktorým sa poskytuje selektívna výhoda.

(150) Princíp nezávislého vzťahu preto musí byť neoddeliteľnou súčasťou posúdenia súladu daňových opatrení priznaných spoločnostiam tvoriacim skupinu s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ zo strany Komisie, a to bez ohľadu na otázku, či členský štát zaradil tento princíp do svojho vnútroštátneho právneho poriadku a v akej forme. Používa sa na stanovenie, či bol zdaniteľný zisk spoločnosti patriacej do skupiny na účely výpočtu dane z príjmov právnických osôb vypočítaný uplatnením metódy, ktorá sa približuje podmienkam na trhu, takže táto spoločnosť nezískava pri uplatňovaní spoločného systému dane z príjmov právnických osôb podmienky, ktoré sú výhodnejšie ako podmienky vyhradené pre samostatné spoločnosti, ktorých zdaniteľný zisk určuje trh. S cieľom predísť prípadným nejasnostiam princíp nezávislého vzťahu, ktorý uplatňuje Komisia na posudzovanie štátnych pomocí, nie je princíp, ktorý sa uvádza v článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní a smernici OECD o transferovom oceňovaní, ktoré sú nezáväznými nástrojmi, ale všeobecný princíp rovnakého zaobchádzania v oblasti zdanenia, ktorý patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorým sú členské štáty viazané a ktorý sa vzťahuje na vnútroštátne daňové pravidlá ([89]).

(151) Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že metóda stanovenia „upraveného zisku dosiahnutého v súlade s princípom nezávislého vzťahu“ v druhej fáze sporného režimu, ako sa opisuje v odôvodnení 15, sa odchyľuje od princípu nezávislého vzťahu, čoho dôsledkom je poskytnutie selektívnej výhody subjektom využívajúcim tento režim. Podľa opisu sporného režimu, ktorý poskytli belgické orgány, a so zreteľom na informácie uvedené v súbore samostatných záväzných stanovísk, ktoré preskúmala Komisia ([90]), belgické subjekty skupiny, ktoré sú príjemcami oslobodenia ich nadmerného zisku od dane, sa považujú za subjekty, ktoré vykonávajú riadiace a najzložitejšie funkcie v rámci ich nadnárodnej skupiny (bez ohľadu na to, či ide o všetky úlohy alebo o úlohy, ktoré súvisia iba s jednou podnikateľskou činnosťou alebo s jedným geografickým územím). Ako sa uvádza v nasledujúcej časti, Komisia sa vzhľadom na uvedené domnieva, že celkový reziduálny zisk pochádzajúci z vnútroskupinových transakcií uzavretých medzi týmito subjektmi a ich pridruženými spoločnosťami v rámci skupiny by mal byť pripísaný belgickým subjektom skupiny na základe ich zisku, ktorý dosiahli v súlade s princípom nezávislého vzťahu (v rámci prvej fázy). Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu neponecháva priestor v posúdení transferových cien na všeobecné uznanie a započítanie nezávislé od zisku pochádzajúceho zo synergií a úspor z rozsahu (v rámci druhej fázy).

b) Reziduálny zisk je zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu belgickým subjektom skupiny, ktorý koná ako „hlavný podnikateľ“

(152) Belgické orgány sa pri opise sporného režimu opierajú o názor, že belgické subjekty skupiny konajú ako *„hlavní podnikatelia“* ([91]). Hlavná zodpovednosť týkajúca sa stratégie a taktiky v rozhodovacom procese a najzložitejších

([89]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 81. Pozri aj vec T-538/11, Belgicko/Komisia, ECLI:EU:C:2015:188, body 65 a 66 a citovanú judikatúru.

([90]) Pozri odôvodnenie 65.

([91]) V smernici OECD o transferovom oceňovaní sa nevymedzuje pojem „hlavný podnikateľ“. V bode 9.2 tejto smernice sa zavádza pojem „príkazca“, ktorý sa vymedzuje ako protistrana zahraničného združeného podniku, ktorá pre príkazcu plní úlohu distribútora s obmedzenými funkciami, zástupcu, obstarávateľa alebo subdodávateľa/zhotoviteľa, pričom sa v tejto smernici bližšie nespresňuje pojem „príkazca“. Ďalšie príklady situácie, keď sa určitý subjekt považuje za príkazcu v rámci kontrolovanej transakcie, sú uvedené v bodoch 9.26 a 9.27 smernice OECD o transferovom oceňovaní. V štruktúre skupiny môže byť z ekonomického hľadiska rozumné rozdeliť úlohy, napríklad medzi subjekt, ktorý je zodpovedný za strategické obchodné rozhodnutia, a iný subjekt zodpovedný za výrobné a výkonné úlohy. Na tento účel musí štruktúra spĺňať trhové podmienky, aby sa dodržal princíp nezávislého vzťahu.

úloh skupiny – bez ohľadu na to, či ide o všetky úlohy alebo o úlohy, ktoré súvisia iba s jednou podnikateľskou činnosťou alebo s jedným geografickým územím – sa podľa nich konsoliduje v týchto belgických subjektoch skupiny. Pridružené subjekty skupiny, ktoré obchodujú s týmito belgickými subjektmi skupiny, by preto mali byť subdodávateľmi alebo zhotoviteľmi, poskytovateľmi výskumných služieb, distribútormi s obmedzenými funkciami a rizikami alebo obstarávateľmi/zástupcami ([92]) alebo inými subjektmi s obmedzenou zodpovednosťou, ktoré vykonávajú „automatické“ funkcie.

(153) Ako sa uvádza v odôvodnení 15, oslobodenie nadmerného zisku od dane sa udeľuje na základe dvojfázového prístupu. V rámci prvej fázy tohto prístupu belgický subjekt skupiny uskutoční odhad svojho zisku, ktorý dosiahne v súlade s princípom nezávislého vzťahu, lebo ide o reziduálny zisk, pričom použije jednostrannú metódu stanovenia transferových cien, akou je metóda čistého obchodného rozpätia, ktorá sa v praxi uplatňuje najčastejšie ([93]). Táto metóda sa niekedy považuje za vhodnú metódu výpočtu transferových cien s cieľom stanoviť ceny a podmienky kontrolovanej transakcie medzi subjektmi, ktoré vykonávajú zložité úlohy, a subjektmi, ktoré vykonávajú menej zložité úlohy. Strana, ktorá sa testuje uplatnením metódy čistého obchodného rozpätia, je spravidla tou stranou transakcie, pri ktorej možno túto metódu uplatniť najspoľahlivejšie a pre ktorú možno nájsť najspoľahlivejšie porovnateľné strany, a teda najčastejšie pôjde o stranu s najmenej zložitou funkčnou analýzou ([94]). Pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia sa čistý zisk testovanej strany skúma vzhľadom na vhodný základ, akým sú náklady, predaj alebo aktíva ([95]). Reziduálny zisk (prípadne reziduálna strata) pochádzajúci zo súboru kontrolovaných transakcií pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia pripadne naopak na netestovanú stranu, t. j. vo všeobecnosti ide o subjekt s najzložitejším profilom.

(154) Bez ohľadu na príležitosť uplatniť jednostrannú metódu tvorby transferových cien na stanovenie zisku, ktorý v súlade s princípom nezávislého vzťahu dosiahol belgický subjekt skupiny v prvej fáze v každom konkrétnom prípade, v ktorom bolo udelené záväzné stanovisko na základe sporného režimu ([96]), sa Komisia domnieva, že belgický subjekt skupiny, ktorý je ako hlavný podnikateľ zodpovedný za prijímanie strategických a taktických rozhodnutí v rámci skupiny a ktorý riadi a vykonáva najzložitejšie úlohy v nadnárodnej skupine, by mal ako náhradu získať zvýšenie očakávaného výnosu, aby sa zaručil výsledok zodpovedajúci situácii na trhu ([97]). Jeho protistrany združené v skupine, ktoré sú vystavené malému riziku, by naopak dostali iba obmedzenú odmenu výmenou za ochranu pred podnikateľskými rizikami a súvisiacimi stratami ([98]). Inými slovami, po stanovení transferových cien počas prvej fázy bude belgickému subjektu skupiny, ktorý je „hlavným podnikateľom“, pripísaný reziduálny zisk pochádzajúci z vnútroskupinových transakcií. Tento reziduálny zisk je preto z hľadiska systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku rovnocenný so ziskom dosiahnutým belgickým subjektom skupiny v súlade s princípom nezávislého vzťahu a v prípade oslobodenia nadmerného zisku od dane je takisto rovnocenný s jeho skutočne zaznamenaným ziskom.

(155) V druhej fáze postupu opísaného v odôvodnení 15 vypracuje belgický subjekt skupiny odhad zisku, ktorý by porovnateľná nezávislá spoločnosť dosiahla za porovnateľných okolností, a uplatnením metódy čistého obchodného rozpätia získa „upravený zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu“, pričom v tomto prípade je belgický subjekt skupiny testovanou stranou. Rozdiel v zisku dosiahnutom v prvej a druhej fáze (reziduálny zisk mínus „upravený zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu“ vypočítaný v druhej

([92]) Opis výroby na základe zmluvy je uvedený v bode 7.40 smernice OECD o transferovom oceňovaní. Distribúcia s obmedzenými funkciami sa opisuje v bode 9.127 a pojem „zástupca“ je uvedený v bode 6.37 smernice OECD o transferovom oceňovaní.

([93]) Ostatnými jednostrannými metódami sú metóda zvýšených nákladov a metóda opakovanej predajnej ceny.

([94]) Pozri odôvodnenie 57.

([95]) Pozri poznámku pod čiarou č. 37 a bod 2.58 a nasl. smernice OECD.

([96]) V smernici OECD o transferovom oceňovaní, ktorá bola prijatá v roku 1995 a platila dovtedy, kým sa nezaviedol spochybnený režim, sa v porovnaní s transakčnými metódami ako metóda čistého obchodného rozpätia výslovne uprednostňujú tradičné metódy založené na transakciách, akou je metóda čistého obchodného rozpätia, s cieľom zistiť, či je transferová cena v súlade s nezávislou trhovou cenou (pozri bod 3.49 smernice OECD z roku 1995). V bode 2.3 smernice OECD z roku 2010 sa v tejto súvislosti uvádza toto: „*Keď možno s rovnakou mierou spoľahlivosti, vzhľadom na kritériá uvedené v bode 2.2, uplatniť tradičnú metódu založenú na transakciách a transakčnú metódu stanovenia zisku, uprednostňuje sa tradičná metóda založená na transakciách pred transakčnou metódou stanovenia zisku.*“

([97]) Pozri bod 1.45 smernice OECD. Okrem toho sa v bode 9.39 rovnakej smernice uvádza: „*Vo všeobecnosti […] pridelenie rizík spojených s kontrolovanou transakciou jednej zo strán znamená, že by táto strana mala: […] c) vo všeobecnosti získať náhradu tohto rizika formou zvýšenia očakávaného výnosu.*“

([98]) Hoci by bolo možné ekonomicky zdôvodniť štruktúru hlavného podnikateľa. Pozri aj bod 1.47 smernice OECD.

fáze) predstavuje sumu „nadmerného zisku“, ktorý je oslobodený od dane v súlade so sporným režimom ([99]). Podľa Belgicka možno druhú fázu postupu odôvodniť tým, že belgické subjekty nadnárodnej skupiny by mali podliehať len dani z „upraveného zisku dosiahnutého v súlade s princípom nezávislého vzťahu“, a preto možno skutočne zaznamenaný zisk, ktorý prevyšuje tento upravený zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu, nebrať na daňové účely do úvahy, lebo predstavuje „nadmerný zisk“.

(156) Komisia sa domnieva, že druhá fáza nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 154, reziduálny zisk pochádzajúci z vnútroskupinových transakcií by sa mal spravidla celý považovať za zisk dosiahnutý hlavným podnikateľom v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vzhľadom na podnikateľské riziká a s nimi súvisiace náklady, ktoré znáša tento podnikateľ (napríklad prípadné náklady na riadenie alebo zníženie rizika alebo náklady na poistnú udalosť) ako hlavný podnikateľ v štruktúre skupiny. Časť zisku, o ktorej sa Belgicko domnieva, že je „nadmerná“, je v skutočnosti len zložkou reziduálneho zisku, ktorý je pripísateľný belgickému subjektu skupiny ako hlavnému podnikateľovi v rámci jeho nadnárodnej skupiny. Nezohľadnenie akéhokoľvek zisku tohto typu v základe dane hlavného podnikateľa preto predstavuje neodôvodnenú výnimku z trhového mechanizmu, čo je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu a je príčinou poskytnutia selektívnej výhody subjektom, ktoré sú príjemcami sporného režimu, lebo vedie k zníženiu ich základu dane v súlade so systémom dane z príjmov právnických osôb v Belgicku.

(157) Belgicko tvrdí, že belgické subjekty skupiny zaznamenávajú časť reziduálneho zisku nie z dôvodu ich vlastných úloh, rizík a aktív, ale preto, že patria do nadnárodnej skupiny. Belgicko kvalifikuje túto časť zisku ako zisk zo synergií alebo úspor z rozsahu a tvrdí, že by nemal byť pripísaný belgickému hlavnému podnikateľovi na základe princípu nezávislého vzťahu. Komisia s týmto odôvodnením nesúhlasí.

(158) Po prvé, princíp nezávislého vzťahu nepodporuje všeobecnú negatívnu úpravu zisku zo synergií alebo úspor z rozsahu. Podľa neho sa naopak vyžaduje, aby bol celý reziduálny zisk z transakcií medzi podnikmi združenými v skupine pripísaný podniku patriacemu do skupiny, ktorý vzhľadom na svoj jedinečný príspevok do tejto skupiny plní funkciu hlavného podnikateľa, o čom svedčia úlohy, ktoré vykonáva, riziká, ktoré na seba preberá, a aktíva, ktoré využíva ([100]). Práve na základe rozdelenia funkcií, rizík a aktív medzi strany zapojené do kontrolovaných transakcií sa určuje, ktorému subjektu sa pridelí reziduálny zisk a v akom rozsahu, a to v súlade s princípom nezávislého vzťahu vrátane prípadného zisku zo synergií alebo úspor z rozsahu.

(159) Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že zisk, ktorý Belgicko kvalifikuje ako nadmerný, by aj napriek tomu, že (čiastočne) pochádza zo synergií a z úspor z rozsahu, nemal byť presunutý, ale mal by sa zdaniť tam, kde vznikol ([101]). Zisk zo synergií a úspor z rozsahu sa neurčuje, nevypláca ani sa neprideľuje samostatne v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Jeho pridelenie automaticky vyplýva z transferových cien a podmienok, ktoré si združené podniky dohodli pre všetky transakcie a všetky medzipodnikové dohody. Ak sú tieto podmienky a ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu, zisk pochádzajúci zo synergií a úspor z rozsahu a spôsob, akým sa rozdeľuje medzi subjekty skupiny, bude automaticky vyplývať z týchto podmienok a cien. Musí preto podliehať zdaneniu tam, kde vznikol.

([99]) Reziduálny zisk sa teda rovná sume hypotetického priemerného zisku, ktorý dosiahol samostatný podnik považovaný za porovnateľný, ako sa uvádza v odôvodnení 17, a ktorý sa nazýva aj „upravený zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu“, a „nadmerného zisku“.

([100]) Pozri aj odôvodnenie 154.

([101]) Potvrdzuje sa to aj v bode 1.158 správy OECD s názvom *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10-2015 Rapports finaux (Zosúladenie transferových cien s tvorbou hodnoty, akčný plán 8-10-2015, záverečné správy*), Projekt OECD/G20 o narušaní základu dane a presune ziskov, OECD Publishing, Paríž (ďalej len „záverečná správa OECD o BEPS“), ktorá ponúka dodatočné usmernenia o synergiách uvedených v bode 7.13 smernice OECD: „*[…] ak synergické výhody a nevýhody plynú len z členstva v nadnárodnej skupine bez toho, aby táto nadnárodná skupina uskutočnila vedomé kroky na základe dohody, alebo z vykonávania akejkoľvek služby alebo akejkoľvek inej funkcie členmi tejto skupiny, tieto synergické výhody nemožno nahradiť samostatne ani osobitne ich rozdeliť medzi členov skupiny.*“ ([…] *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*. – voľný preklad do slovenčiny).

(160) Teda aj v prípade, že výhodu plynúcu zo synergií a úspor z rozsahu v skupinách možno pokladať za opodstatnenú, nesmie sa nahrádzať samostatne ani sa nesmie prenášať na konkrétnych členov nadnárodnej skupiny. Automaticky sa delí medzi prepojené strany v dôsledku uplatňovania princípu nezávislého vzťahu na transferové ceny stanovené pre medzipodnikové transakcie a služby ([102]).

(161) Po druhé, spôsob, akým sa určuje upravený zisk dosiahnutý v súlade s princípom nezávislého vzťahu v druhej fáze procesu opísaného v odôvodnení 15, je v zásade v rozpore s akoukoľvek možnou metódou stanovenia transferových cien, ktorá sa používa na zistenie počiatočného zisku dosiahnutého v súlade s princípom nezávislého vzťahu v prvej fáze tohto procesu. Keďže iba subjekty, ktoré konajú ako hlavný podnikateľ, môžu byť príjemcami oslobodenia nadmerného zisku od dane, každá metóda stanovenia transferových cien, ktorá sa uplatňuje v prvej fáze, musí totiž považovať tieto subjekty za najzložitejšie strany, ktoré sú najviac vystavené riziku pri sérii kontrolovaných transakcií. V druhej fáze sa však rovnaké subjekty považujú za testované a menej zložité strany transakcie na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia.

(162) Metóda čistého obchodného rozpätia sa však považuje za spoľahlivú len na stanovenie aproximácie s nezávislou trhovou odmenou pre stranu, ktorá vykonáva jednoduché a menej zložité úlohy a znáša málo rizík pri určitej transakcii alebo skupine transakcií so združeným subjektom, ktorý vykonáva zložité úlohy a znáša podnikateľské riziká ([103]). Ak je belgický subjekt skupiny hlavným podnikateľom, menej zložité strany v rámci nadnárodnej skupiny sú zahraničné subjekty pridružené k tomuto belgickému subjektu skupiny. Keďže by mali tieto združené subjekty prijímať náhradu formou obvyklého výnosu za obvyklé úlohy, ktoré vykonávajú, belgickému subjektu skupiny by mal byť v súlade s trhovými podmienkami pripísaný reziduálny a nie obvyklý zisk za zložité úlohy, ktoré vykonáva v rámci skupiny. Na základe testovania obdivoch strán kontrolovaných transakcií uplatnením jednostrannej metódy stanovenia transferových cien, akou je metóda čistého obchodného rozpätia, v rôznych fázach hodnotenia transferovej ceny takisto ako v spornom režime možno konštatovať, že kombinovaný operatívny zisk z prepojených transakcií medzi združenými stranami nepredstavuje rovnakú sumu ako zisk vypočítaný uplatnením metódy čistého obchodného rozpätia na obidve strany, v dôsledku čoho vzniká nezdanená časť príjmov bez ohľadu na princíp nezávislého vzťahu.

(163) Inými slovami: za predpokladu, že sa princíp nezávislého vzťahu správne uplatnil po prvej fáze, podmienky a ceny, ktorými sa riadi transakcia medzi belgickými subjektmi skupiny a pridruženými subjektmi skupiny, by sa mali premietnuť do skutočne zaznamenaného zisku. V dôsledku správneho uplatnenia tohto princípu sa obvyklý zisk pripíše zahraničným pridruženým subjektom, ktoré ho skutočne zaznamenajú, a reziduálny zisk sa pripíše hlavnému podnikateľovi a skutočne ho zaznamenajú belgické subjekty skupiny.

(164) Bod 1.10 smernice OECD ([104]), o ktorú sa opiera Belgicko v odôvodnení oslobodenia nadmerného zisku od dane, neumožňuje prehliadať ani oslobodiť od dane zisk zo synergií alebo z úspor z rozsahu bez toho, aby sa nepresunul na jedného alebo viacerých členov skupiny ([105]). Hoci sa v tomto bode uvádza zložité rozdeľovanie zisku zo synergií alebo z úspor z rozsahu a nedostatok zhody pri jeho prideľovaní nezávislým subjektom nadnárodnej skupiny, nijakým spôsobom sa v ňom neodporúča vôbec neprideliť ani nezdaniť tento zisk, a to vo výnimočnom prípade, keď možno stanoviť synergie.

(165) Platí to aj pre jednostrannú a abstraktnú daňovú úpravu, ktorá je súčasťou sporného režimu a ktorá sa opiera o Modelovú zmluvu OECD o zdaňovaní, ktorá je základnom mnohých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členmi a nečlenmi OECD. Jednostranná úprava zisku skutočne zaznamenaného subjektom skupiny, ktorú uskutočňuje Belgicko, nevyhnutne znamená, že nadmerný zisk oslobodený na základe tohto režimu nemôže byť

([102]) Pozri príklady uvedené v bodoch 1.168 a 1.169 záverečnej správy OECD o BEPS.
([103]) Pozri bod 3.18 smernice OECD. „Testovanou stranou je spravidla tá strana, na ktorú možno čo najspoľahlivejšie uplatniť metódu transferového oceňovania a pre ktorú možno nájsť čo najspoľahlivejšie porovnateľné strany. Najčastejšie ňou bude strana, ktorej funkčná analýza je najmenej zložitá."
([104]) Pozri odôvodnenie 52.
([105]) Inak povedané, Belgicko vykladá princíp nezávislého vzťahu tak, že všeobecné uplatnenie tohto výkladu smernice OECD všetkými členskými štátmi, v ktorých subjekty nadnárodných skupín pôsobia, by nevyhnutne viedlo k záveru, že zisk skupiny pochádzajúci z vnútroskupinových synergií alebo úspor z rozsahu nemôže byť predmetom zdanenia ani v jednom z týchto štátov.

zdanený, a ani nebude, inou daňovou jurisdikciou z dôvodu, že tieto iné štáty neuznávajú právo zdaniť zisk pochádzajúci konkrétne zo synergií alebo z úspor z rozsahu, keďže sa týka len Belgicka – štátu, v ktorom je skutočne zaznamenaný.

(166) Po tretie, na získanie oslobodenia nadmerného zisku od dane na základe sporného režimu nie je potrebné dokázať existenciu synergií či úspor z rozsahu ani ich v druhej fáze kvantifikovať. Existencia synergií alebo úspor z rozsahu sa namiesto toho abstraktne predpokladá a meria podľa rozdielu medzi ziskom dosiahnutým belgickým subjektom v súlade s princípom nezávislého vzťahu po skončení prvej fázy procesu opísaného v odôvodnení 15 (čo sa premieta do jeho skutočne zaznamenaného zisku) a upraveným ziskom dosiahnutým v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý sa vypočíta na konci druhej fázy.

(167) Belgicko od belgických subjektov skupiny nevyžaduje, aby na priznanie sporného režimu vysvetlili existenciu a/alebo pôvod zisku pochádzajúceho zo synergií alebo z úspor z rozsahu. Je však možné, že synergie vyplývajúce z reorganizácie podniku, od ktorej sa očakáva zvýšenie zisku nadnárodnej spoločnosti, sa neuskutočnia. Môže sa stať, že zavedením globálneho modelu prevádzky, ktorý bol navrhnutý na zväčšenie synergií skupiny, dôjde v skutočnosti k vzniku dodatočných nákladov a zníženiu efektívnosti ([106]). V takom prípade by malo uplatnenie sporného režimu za následok odpočítanie „nadmerného zisku“ od zisku skutočne zaznamenaného belgickým subjektom skupiny.

(168) Okrem toho na rozdiel od odporúčaní OECD ([107]) belgické orgány automaticky súhlasia s tým, aby nadmerný zisk, ktorý predstavuje časť celkového reziduálneho zisku z kombinovaných transakcií, pochádzal zo synergií, z úspor z rozsahu alebo neurčitých prvkov/faktorov súvisiacich so skupinou. Tento nadmerný zisk sa preto úplne odlišuje od analýzy úloh, rizík a aktív strán kontrolovaných transakcií, ktorá je základom každého stanovovania transferových cien. Bol preto vyňatý z výkonu delenia zisku, čo je základ princípu nezávislého vzťahu.

c) Záver o existencii selektívnej výhody

(169) Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti Komisia konštatuje, že metóda na určenie zdaniteľného zisku belgických subjektov skupiny v súlade s týmto režimom sa odchyľuje od metódy vedúcej k spoľahlivému odhadu výsledku, ktorý sa zakladá na trhu, teda od princípu nezávislého vzťahu. Keďže následkom uplatnenia tejto metódy je zníženie zisku, ktorý tieto subjekty skutočne zaznamenali a ktorý by mal predstavovať východisko na výpočet ich celkového zdaniteľného zisku podľa systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku ([108]), tento režim treba posudzovať ako režim, ktorým sa poskytuje selektívna výhoda týmto subjektom na účely uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

(170) Sporný režim sa odchyľuje od princípu nezávislého vzťahu a znižuje daň, ktorú majú zaplatiť jeho príjemcovia podľa systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, v porovnaní s nezávislými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk určuje trh. Na základe uvedenej výnimky z princípu nezávislého vzťahu sa týmto príjemcom poskytuje selektívna výhoda aj vo vzťahu k subjektom, ktoré sú členmi domácej skupiny podnikov, a subjektom, ktoré sú členmi nadnárodnej skupiny, ktorá pokračuje v existujúcich podnikových modeloch v Belgicku ([109]), pričom ani jeden z nich nemôže požiadať o záväzné stanovisko, ktoré je potrebné na získanie možnosti využívať tento režim, keďže všetky tieto subjekty podliehajú zdaneniu na základe ich skutočne zaznamenaného zisku. Touto výnimkou sa napokon príjemcom priznáva selektívna výhoda vo vzťahu k subjektom, ktoré sú členmi malej nadnárodnej skupiny, keďže tieto subjekty budú takisto podliehať zdaneniu na základe ich skutočne zaznamenaného zisku ([110]).

([106]) Pozri bod 9.58 smernice OECD.
([107]) Pozri odôvodnenie 159.
([108]) Pozri poznámku pod čiarou č. 70.
([109]) Pozri odôvodnenia 138 a 139.
([110]) Pozri odôvodnenie 123.

6.3.3. *Neexistencia odôvodnenia na základe povahy a všeobecnej štruktúry daňového systému*

(171) Opatrenie, ktoré sa odchyľuje od referenčného systému, však možno považovať za neselektívne, ak je odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou tohto systému. Je to tak v prípade, ak opatrenie vyplýva priamo z vlastných základných alebo určujúcich zásad referenčného systému alebo keď je výsledkom mechanizmov spojených s fungovaním a účinnosťou tohto systému ([111]).

(172) Belgicko sa domnieva, že sporný režim je odôvodnený vyhnutím sa možnému dvojitému zdaneniu. Dvojité zdanenie označuje situácie, keď sa ten istý zisk zdaní dvakrát u toho istého daňovníka (právne dvojité zdanenie) alebo u dvoch rôznych daňovníkov (ekonomické dvojité zdanenie). Kým na odôvodnenie prípadnej výnimky zo spoločného systému zdaňovania príjmov právnických osôb sa možno odvolať na nevyhnutnosť vyhnúť sa dvojitému zdaneniu ([112]), Belgicko nepreukázalo, že sporný režim skutočne sledoval tento cieľ. Belgicko dokonca uznalo, že režim nebol určený na obmedzenie alebo odstránenie skutočného dvojitého zdanenia, ale iba možného dvojitého zdanenia ([113]). Preto nie je možné tvrdiť, že uvedené oslobodenie nadmerného zisku od dane vyplýva priamo z vlastných základných alebo určujúcich zásad referenčného systému alebo je výsledkom mechanizmov spojených s fungovaním a účinnosťou tohto systému.

(173) Kým podľa článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 sa toto ustanovenie vzťahuje na situácie zahŕňajúce dve spoločnosti (identifikované alebo identifikovateľné) a finančná správa môže na zdaniteľný zisk belgického podniku použiť negatívnu úpravu (korešpondujúcu), ak je ten istý zisk zároveň súčasťou zdaniteľného zisku zahraničného združeného podniku, z odpovedí ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania tohto ustanovenia jasne vyplýva rozšírenie uplatňovania oslobodenia nadmerného zisku od dane na zisky, ktoré neboli zaznamenané ani zahrnuté do základu dane zahraničného združeného subjektu skupiny na inom daňovom území, nad rámec tohto ustanovenia. Kým obmedzenie negatívnej korešpondujúcej úpravy na spoločnosti patriace do nadnárodnej skupiny v súlade s článkom 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 môže byť odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou vnútroštátneho daňového systému, nie je to tak v prípade oslobodenia nadmerného zisku od dane.

(174) Neexistencia povinnosti preukázať, že rovnaký zisk je zahrnutý do základu dane obidvoch združených podnikov (zahraničného a belgického) je takisto dôležitou skutočnosťou, ktorou sa odlišujú záväzné stanoviská, ktorými sa poskytuje oslobodenie nadmerného zisku od dane, od ostatných záväzných stanovísk, ktorými sa umožňuje negatívne upraviť transferové ceny v súlade s článkom 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92. Pri druhom type záväzných stanovísk negatívna úprava zodpovedá situácii, keď bol zisk zaznamenaný v Belgicku a oslobodený od dane súčasne priznaný ako zisk zdaniteľný združeným subjektom skupiny v rámci inej daňovej jurisdikcie alebo keď zahraničná finančná správa upravila zdaniteľný zisk tohto zahraničného združeného subjektu pozitívne. ([114]) Naopak, oslobodenie nadmerného zisku od dane poskytuje vopred jednostranné oslobodenie, pri ktorom sa nevyžaduje zahrnutie oslobodeného zisku do základu dane združeného subjektu zahraničnej skupiny na inom daňovom území, ani účinné zdanenie uvedeného zisku na tomto území.

([111]) Pozri napr. spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, bod 69.

([112]) Pozri analogicky spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 71, v ktorých Súdny dvor odkazuje na možnosť odvolať sa na povahu alebo všeobecnú štruktúru vnútroštátneho daňového systému na odôvodnenie toho, že družstvá, ktoré rozdeľujú celý svoj zisk medzi svojich členov, nemožno na úrovni družstva zdaňovať, pokiaľ bola daň vybratá na úrovni ich členov.

([113]) Pozri odôvodnenie 89.

([114]) Komisia konštatuje, že Belgicko poskytlo tri príklady záväzných stanovísk na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, ktorých cieľom je riešenie skutočných situácií dvojitého zdanenia (pozri odôvodnenie 67). Tieto záväzné stanoviská sa však zreteľne odlišujú od stanovísk, ktorými sa udeľuje oslobodenie nadmerného zisku od dane. V prípade záväzných stanovísk povoľujúcich negatívnu úpravu transferových cien totiž táto úprava povedie k symetrickému zaznamenaniu ziskov v účtoch spoločností podieľajúcich sa na kontrolovanej transakcii. Negatívna úprava základu dane je teda odôvodnená povahou a všeobecnou štruktúrou daňového systému a nepredstavuje štátnu pomoc za predpokladu, že bola motivovaná vôľou zabezpečiť náhradu za pozitívnu úpravu na inom daňovom území. Oslobodenie nadmerného zisku od dane naopak nemožno odôvodniť rovnakým spôsobom, keďže žiadne iné daňové územie nehlási zisk, takže nevzniká nijaký problém dvojitého zdanenia.

(175) Nemožno sa preto ani domnievať, že oslobodenie nadmerného zisku od dane je potrebnou a primeranou reakciou na situácie dvojitého zdanenia ([115]). Sporný režim ide teda zjavne nad rámec toho, čo je potrebné a primerané na dosiahnutie cieľa zamedzenia dvojitému zdaneniu, a preto ho nemožno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou tohto systému.

(176) Komisia sa navyše nedomnieva, že princíp nezávislého vzťahu a osobitne článok 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, v ktorom sa odráža tento princíp, pokiaľ ide o dvojité zdanenie, odôvodňuje jednostrannú negatívnu úpravu základu dane daňovníka umožnenú v rámci režimu oslobodenia nadmerného zisku od dane.

(177) Komisia pripomína, že primárnym cieľom uplatňovania princípu nezávislého vzťahu finančnými správami je zabrániť podnikom, ktoré sú súčasťou medzinárodnej skupiny, aby mohli ovplyvňovať transferové ceny, a tým aj rozdelenie ziskov medzi sebou, čo je možnosť, ktorou nezávislé spoločnosti nedisponujú. Štandardné uplatnenie princípu nezávislého vzťahu umožňuje finančným správam zvýšiť základ dane podnikov, ktoré vykonávajú transakcie v rámci skupiny, s cieľom zabezpečiť, aby sa s daňovníkmi, ktorí vykonávajú transakcie výhradne za trhových podmienok, zaobchádzalo rovnakým spôsobom.

(178) Kým princíp nezávislého vzťahu umožňuje finančným správam vykonať jednostranné pozitívne úpravy základu dane v prípade podnikov skupiny, ktoré nerešpektujú túto zásadu pri stanovení transferových cien, negatívna úprava transferových cien vedúca k zníženiu dane sa podľa princípu nezávislého vzťahu očakáva (nie povinne) iba vo výnimočnej situácii, keď ide o korešpondujúcu úpravu po prvej úprave vykonanej inou daňovou jurisdikciou, t. j. na symetrickom základe. Ako je vysvetlené v oddiele 6.3.2.2, jednostranná negatívna úprava skutočne zaznamenaného zisku vykonaná preventívne nie je výsledkom správneho uplatnenia princípu nezávislého vzťahu vo všeobecnom zmysle a ani v osobitnom prípade oslobodenia nadmerného zisku od dane.

(179) Článok 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní sa v skutočnosti uplatňuje len vtedy, ak sa preukáže, že tie isté zisky sú zahrnuté do základu dane dvoch samostatných podnikov so sídlom na rôznych daňových územiach a boli zdanené alebo hrozí, že budú zdanené na obidvoch územiach.

(180) Napokon, aj na Spoločnom fóre EÚ pre transferové oceňovanie ([116]), ktoré prijalo v roku 2014 správu na riešenie praktických problémov spojených s neskoršou úpravou transferových cien stanovených v čase transakcie, nazývanou „kompenzačná úprava“ ([117]), boli vyjadrené obavy z dvojitého nezdanenia v súvislosti s úpravami transferových cien. V správe sa poukazuje na dôležitosť symetrického počítania zisku prepojených podnikov so zreteľom na obchodné alebo finančné vzťahy medzi nimi. Podniky zapojené do transakcie by mali použiť rovnakú cenu pre každú transakciu. Členské štáty boli preto vyzvané, aby kompenzačné úpravy akceptovali iba vtedy, ak bola úprava vykonaná symetricky v účtovníctve obidvoch podnikov zapojených do transakcie a súčasne bola vykonaná pred podaním daňového priznania, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu.

(181) Komisia teda zastáva názor, že oslobodenie nadmerného zisku od dane nemožno považovať za priamo vyplývajúce z vlastných základných alebo určujúcich zásad referenčného systému alebo za výsledok

([115]) Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 75.

([116]) Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie (SFTO), ktoré bolo formálne zriadené rozhodnutím Komisie 2007/75/ES z 22. decembra 2006 o zriadení skupiny expertov pre transferové oceňovanie (Ú. v. EÚ L 32, 6.2.2007, s. 189), pomáha a radí Európskej komisii v daňových otázkach v súvislosti s transferovým oceňovaním. SFTO má po jednom zástupcovi finančných správ každého členského štátu a 18 členov mimovládnych organizácií. Predseda fóra je nezávislý.

([117]) Správa o kompenzačných úpravách, ktorú Rada Európskej únie privítala vo svojich záveroch z 10. marca 2015. V slovníku smernice OECD je pojem „kompenzačná úprava“ vymedzený takto: „*Úpravy, v ktorých daňovník vykazuje transferovú cenu na daňové účely, ktorá je podľa jeho názoru cenou v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre kontrolované transakcie medzi združenými podnikmi, hoci sa táto cena líši od skutočne vyúčtovanej sumy medzi združenými podnikmi. Táto úprava sa musí urobiť ešte pred vyplnením daňového priznania.*“ Všeobecnejšie povedané, táto správa sa týka úprav transferových cien z iniciatívy daňovníka uskutočnených v neskoršej fáze (zvyčajne na konci roka), t. j. transferových cien, ktoré boli stanovené v čase uskutočnenia transakcie alebo série transakcií alebo pred touto transakciou či sériou transakcií.

mechanizmov spojených s fungovaním a účinnosťou tohto systému. Komisia takisto konštatuje, že sporný režim ide zjavne nad rámec toho, čo je potrebné a primerané na dosiahnutie cieľa zamedzenia dvojitému zdaneniu, a preto ho nemožno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou tohto systému.

6.3.4. *Závery o existencii selektívnej výhody*

(182) Z uvedených dôvodov Komisia dospela k záveru, že sporný režim poskytuje selektívnu výhodu belgickým subjektom patriacim do nadnárodnej skupiny tým, že uplatňuje jednostrannú negatívnu úpravu ich základu dane, keďže táto úprava viedla k zníženiu dane v Belgicku v porovnaní s daňami, ktoré tieto podniky mali odviesť na základe spoločného právneho systému zdaňovania príjmov právnických osôb pri uplatnení režimu zdaňovania príjmov právnických osôb v Belgicku.

6.3.5. *Príjemcovia pomoci v spornom režime*

(183) Príjemcami pomoci v spornom režime sú belgické subjekty patriace do nadnárodnej skupiny, ktoré žiadali a získali záväzné stanovisko na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92 a v prípade ktorých sa účinne uplatnila jednostranná negatívna úprava pri ziskoch skutočne zaznamenaných v ich účtoch s cieľom určiť ich zdaniteľný zisk v rámci všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Belgicku. Komisia konštatuje, že tieto subjekty sú súčasťou nadnárodnej skupiny a že oslobodenie nadmerného zisku vzniknutého na základe príslušnosti k nadnárodnej skupine od dane je deklarovaným cieľom sporného režimu.

(184) Na účely uplatnenia pravidiel štátnej pomoci sa samostatné právne subjekty môžu pokladať za jednu hospodársku jednotku. Táto hospodárska jednotka sa potom pokladá za dotknutú spoločnosť, ktorá je príjemcom opatrenia pomoci. Podľa predchádzajúceho tvrdenia Súdneho dvora, „*pod pojmom podnik sa musí rozumieť hospodárska jednotka […], aj keď z právneho hľadiska je táto hospodárska jednotka zložená z viacerých fyzických alebo právnických osôb*“ ([118]). S cieľom určiť, či niekoľko subjektov tvorí hospodársku jednotku, Súdny dvor skúma, či existuje kontrolný podiel alebo funkčné, hospodárske alebo organizačné prepojenia ([119]). V tomto prípade sa belgické subjekty využívajúce sporný režim považujú za hlavných podnikateľov, ktorí riadia a kontrolujú skupinu podnikov (alebo odlišnú podnikateľskú činnosť v rámci skupiny podnikov). Tieto subjekty teda často kontrolujú združené subjekty skupiny a sú zároveň kontrolované subjektom, ktorý riadi skupinu podnikov ako celok. Nadnárodná skupina ako celok by sa preto mala považovať za podnik využívajúci pomoc.

(185) Okrem toho, práve nadnárodná skupina ako celok rozhoduje o premiestnení časti svojej činnosti do Belgicka alebo o významných investíciách v Belgicku, čo je požiadavka na využívanie sporného režimu. Inými slovami, ak je pri stanovení cien tovarov a služieb medzi rôznymi právnickými subjektmi tej istej skupiny potrebné transferové oceňovanie, toto oceňovanie svojou povahou ovplyvňuje viac ako jeden podnik zo skupiny (zvýšenie cien v jednom podniku ovplyvní zisk v inom podniku).

(186) Znamená to, nezávisle od skutočnosti, či skupiny podnikov sú alebo nie sú organizované v rôznych právnických subjektoch, že podniky, ktoré sú súčasťou takejto skupiny, musia byť považované za jednu skupinu využívajúcu predmetnú schému pomoci ([120]). Komisia sa preto domnieva, že štátnu pomoc v rámci sporného režimu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ využívajú, okrem belgických subjektov, ktoré sa zúčastňujú sporného režimu, aj nadnárodné skupiny, do ktorých patria tieto subjekty.

([118]) Vec C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Pozri aj vec T-137/02 Pollmeier Malchow/Komisia, ECLI:EU:T:2004:304, bod 50.

([119]) Vec C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Commission, ECLI:EU:C:2010:787, body 47 až 55, Vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA a i., ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

([120]) Pozri analogicky vec 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, bod 11: „*Z informácií od samotných žiadateľov vyplýva, že po reštrukturalizácii sú spoločnosť Intermills a tri priemyselné podniky pod kontrolou Valónskeho regiónu a že po presune výrobných zariadení do troch novozaložených podnikov v nich spoločnosť Intermills zostáva zainteresovaná. Je preto vhodné skonštatovať, že aj napriek skutočnosti, že každý z troch podnikov je právne nezávislý od spoločnosti Intermills, všetky spoločne tvoria, aspoň čo sa týka pomoci poskytnutej belgickými orgánmi, jednu skupinu. […]*.“

6.4. **Záver o existencii pomoci**

(187) Komisia v tejto súvislosti dospela k záveru, že režim zdaňovania nadmerného zisku na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92, zavedený zákonom z 21. júna 2004, poskytuje selektívnu výhodu jeho príjemcom, ako aj nadnárodným skupinám, do ktorých patria, je pripísateľný Belgicku a financovaný zo štátnych prostriedkov, narúša alebo môže narúšať hospodársku súťaž a môže ovplyvniť obchod v rámci Únie. Sporný režim preto predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

(188) Keďže výsledkom sporného režimu je zníženie nákladov, ktoré by príjemcovia za bežných okolností mali znášať v rámci svojej ročnej činnosti, je potrebné považovať ho za režim poskytujúci prevádzkovú pomoc príjemcom a nadnárodným skupinám, do ktorých títo príjemcovia patria.

6.5. **Zlučiteľnosť pomoci**

(189) Štátna pomoc je považovaná za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak patrí do jednej z kategórií uvedených v článku 107 ods. 2 ZFEÚ ([121]). Môže byť považovaná za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak Komisia skonštatuje, že patrí do jednej z kategórií uvedených v článku 107 ods. 3 ZFEÚ. Je však povinnosťou členského štátu, ktorý poskytuje pomoc, aby preukázal, že je zlučiteľná s vnútorným trhom v súlade s článkom 107 ods. 2 alebo 3 ZFEÚ.

(190) Belgické orgány neuviedli dodržanie žiadnej z podmienok umožňujúcich stanoviť zlučiteľnosť schémy pomoci s vnútorným trhom.

(191) Okrem toho, ako je vysvetlené v odôvodnení 188, sporný režim je potrebné považovať za režim poskytujúci prevádzkovú pomoc. Vo všeobecnosti nemožno takúto pomoc považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 ZFEÚ, keďže neuľahčuje rozvoj žiadnych činností ani hospodárskych oblastí a daňové stimuly nie sú časovo obmedzené, degresívne alebo úmerné tomu, čo je nutné na nápravu konkrétneho hospodárskeho znevýhodnenia príslušných oblastí.

(192) Režim zdaňovania nadmerného zisku preto nie je zlučiteľný s vnútorným trhom.

6.6. **Protiprávnosť pomoci**

(193) Podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ sú členské štáty povinné informovať Komisiu o všetkých zámeroch poskytnúť pomoc (notifikačná povinnosť) a nesmú vykonať žiadne plánované opatrenie pomoci pred prijatím konečného rozhodnutia Komisie (povinnosť zachovať existujúci stav).

(194) Komisia konštatuje, že Belgicko jej neoznámilo svoj zámer poskytnúť pomoc v rámci sporného režimu ani nedodržalo povinnosť zachovať existujúci stav uloženú článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Režim zdaňovania nadmerného zisku preto v súlade s článkom 1 písm. f) nariadenia (EÚ) 2015/1589 predstavuje protiprávnu schému pomoci vykonanú v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.

7. **VYMÁHANIE**

(195) Podľa článku 16 ods. 1 nariadenia (EÚ) 2015/1589 musí Komisia vyžadovať vymáhanie neoprávnenej a nezlučiteľnej pomoci a dotknutý členský štát prijme všetky potrebné opatrenia, aby vymohol neoprávnenú pomoc, ktorá

([121]) Výnimky uvedené v článku 107 ods. 2 zmluvy, ktoré sa týkajú pomoci sociálnej povahy poskytovanej jednotlivým spotrebiteľom, pomoci určenej na náhradu škody spôsobenej prírodnými katastrofami alebo mimoriadnymi udalosťami a pomoci poskytovanej určitým oblastiam Spolkovej republiky Nemecko, sa v tomto prípade neuplatňujú.

je vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom. V článku 16 ods. 2 toho istého nariadenia sa stanovuje, že pomoc sa má vymáhať spolu s úrokmi od dátumu, keď neoprávnená pomoc bola k dispozícii príjemcovi, do dátumu jej vymoženia. V nariadení Komisie (ES) č. 794/2004 ([122]) sú podrobne stanovené postupy, ktoré treba dodržať pri výpočte úroku vzťahujúceho sa na vymáhanie. Napokon, v článku 16 ods. 3 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje, že „*vymáhanie sa uskutoční bez meškania a v súlade s postupmi podľa vnútroštátneho práva dotknutého členského štátu za predpokladu, že umožnia okamžité a účinné vykonanie rozhodnutia Komisie*“.

7.1. **Oprávnené očakávania a právna istota**

(196) V článku 16 ods. 1 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa takisto stanovuje, že Komisia nebude vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva.

(197) Belgicko v prvom rade tvrdí, že zásady oprávneného očakávania a právnej istoty by mali brániť vráteniu pomoci. Na základe predchádzajúcich rozhodnutí Komisie v oblasti transferového oceňovania a štátnej pomoci totiž dospelo k záveru, že konkrétne daňové opatrenie nemôže viesť k štátnej pomoci, ak členský štát dodržiava princíp nezávislého vzťahu. Belgicko takisto uvádza, že skutočnosť, že výška pomoci je ťažko vyčísliteľná a že vrátenie pomoci môže mať za následok vznik dvojitého zdanenia, by mala brániť takémuto vráteniu.

(198) Pokiaľ ide o zásadu ochrany oprávneného očakávania spomenutú belgickými orgánmi, Komisia pripomína, že podľa judikatúry Únie ([123]) sa členský štát, ktorého orgány poskytli pomoc v rozpore s procesnými pravidlami uvedenými v článku 108 ods. 3 ZFEÚ, nemôže odvolávať na ochranu oprávneného očakávania pre príjemcov pomoci, aby odôvodnil nesplnenie povinností prijať kroky potrebné na vykonanie rozhodnutia Komisie, v ktorom sa nariaďuje vrátenie poskytnutej pomoci. Pripustenie tejto možnosti by totiž zbavovalo články 107 a 108 ZFEÚ ich potrebného účinku, keďže vnútroštátne orgány by sa mohli odvolávať na svoje vlastné protiprávne konanie na to, aby spôsobili, že rozhodnutia prijaté Komisiou na základe týchto ustanovení ZFEÚ budú neúčinné. Preto nie dotknutému členskému štátu, ale prijímajúcemu podniku príjemcu prináleží uviesť existenciu výnimočných okolností, ktoré mohli byť základom jeho oprávneného očakávania, aby sa mohol brániť proti vráteniu neoprávnenej pomoci ([124]). Keďže ani jeden z príjemcov pomoci v rámci sporného režimu neuviedol nijaké oprávnené očakávanie v súvislosti so zákonnosťou tohto režimu, Komisia považuje uvedenie tejto zásady Belgickom za irelevantné na účely vymáhania na základe tohto rozhodnutia.

(199) V každom prípade, aby bolo možné odvolávať sa na zásadu ochrany oprávneného očakávania, musí vychádzať z nejakého aktu Komisie, ktorý vyvolal dôvodné očakávania ([125]). Belgické orgány sa v súvislosti s režimom zdaňovania nadmerného zisku nemôžu odvolávať na nijaké konkrétne očakávanie. Konkrétne, okrem skutočnosti, že správa skupiny pre kódex správania, o ktorú sa predsedníctvo opieralo pri svojich záveroch z 19. marca 2003, nebola uverejnená, Súdny dvor potvrdil, že závery Rady Európskej únie schvaľujúce dohodu uzavretú členskými štátmi v súvislosti s preskúmaním vnútroštátnych daňových opatrení skupinou pre kódex správania, nepredstavovali konkrétne záruky ([126]). Súdny dvor najmä potvrdil, „*že závery Rady vyjadrujú politickú vôľu a nemali by z dôvodu ich obsahu spôsobovať právne účinky, ktorých by sa dotknuté osoby mohli domáhať pred Súdnym dvorom. Navyše tieto závery nemôžu v žiadnom prípade zaväzovať Komisiu pri výkone jej vlastných právomocí, ktoré jej boli zmluvou udelené v oblasti štátnej pomoci.*“

(200) Pokiaľ ide o zásadu právnej istoty spomenutú Belgickom a osobitne o predchádzajúcu rozhodovaciu prax Komisie schvaľujúcu princíp nezávislého vzťahu, Komisia na úvod pripomína, že nie je viazaná touto

([122]) Nariadenie Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (ES) č. 659/1999, ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. EÚ L 140, 30.4.2004, s. 1).

([123]) Pozri vec C-5/89, Komisia/Nemecko, ECLI:EU:C:1990:320, bod 17, a vec C-310/99, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:2002:143, bod 104.

([124]) Pozri vec T-67/94 Ladbroke Racing/Komisia, ECLI:EU:T:1998:7, bod 183; pozri aj spojené veci T-116/01 a T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA a Diputacion Floral de Vizcaya/Komisia, ECLI:EU:T:2003:217, bod 203.

([125]) Pozri vec T-290/97, Mehibas Dordtselaan/Komisia, ECLI:EU:T:2000:8, bod 59, a spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgické kráľovstvo a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 147.

([126]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgické kráľovstvo a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, body 150 až 152.

rozhodovacou praxou. Každé potenciálne opatrenie pomoci sa musí posudzovať na základe vlastných charakteristík s ohľadom na objektívne kritériá článku 107 ods. 1 ZFEÚ, takže ak by mala byť potvrdená protichodná rozhodovacia prax, nemalo by to mať vplyv na platnosť záverov stanovených v tomto rozhodnutí ([127]).

(201) Komisia ďalej konštatuje, že podľa rozhodnutí uvedených belgickými orgánmi v minulosti dospela k záveru, že výnimka z princípu nezávislého vzťahu na účely určenia zdaniteľného zisku skupiny predstavuje štátnu pomoc, lebo vedie k zníženiu dane, ktorú má tento subjekt zaplatiť podľa spoločného právneho systému zdaňovania firemných ziskov ([128]). Komisia ďalej pripomína, že pri svojom skúmaní režimu v prospech nových koordinačných centier navrhovaného Belgickom jednoznačne dospela k záveru, že zisky vznikajúce belgickému subjektu a prekračujúce zisk stanovený podľa tzv. metódy zvýšených nákladov (metóda „*cost plus*“) majú byť zdanené v Belgicku, aj keď táto metóda viedla k zisku, ktorý možno považovať za zisk, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. ([129]). Súdny dvor uvedený záver potvrdil ([130]). Keďže režim zdaňovania nadmerného zisku predstavuje odchýlku od princípu nezávislého vzťahu, ako bolo preukázané v oddiele 6.3.2.2, Belgicko sa nemôže opierať o tieto rozhodnutia a tvrdiť, že vymáhanie je v rozpore so všeobecnou zásadou právnej istoty. Naopak, Belgicko si malo byť vedomé skutočnosti, že daňový režim, ktorý vedie k priaznivejšiemu zaobchádzaniu s jeho príjemcami tým, že umelo znižuje ich základ dane, mohol viesť k porušeniu pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci. V prípade pochybností preto malo informovať Komisiu o spornom režime ešte predtým, ako nadobudol účinnosť.

(202) Pokiaľ ide o údajné ťažkosti pri vyčíslení výšky pomoci v rámci tohto režimu, Komisia nevidí, prečo by malo byť ťažké vyčísliť túto výšku. Keďže oslobodenie nadmerného zisku od dane zodpovedá percentu zisku pred zdanením, ktoré sa uplatní na skutočne zaznamenaný zisk belgického subjektu skupiny, na odstránenie selektívnej výhody vyplývajúcej z opatrenia stačí vyrovnať rozdiel medzi daňou splatnou na základe skutočne zaznamenaného zisku a daňou skutočne zaplatenou na základe sporného režimu, plus úrok z tejto sumy naakumulovaný odo dňa poskytnutia pomoci.

(203) Napokon, pokiaľ ide o tvrdenie Belgicka, podľa ktorého vrátenie pomoci môže viesť k dvojitému zdaneniu, Komisia odkazuje na oddiel 6.3.3 a pripomína, že dvojité zdanenie môže nastať iba vtedy, ak sa ten istý zisk zahrnie do základu dane belgického subjektu patriaceho do skupiny a súčasne do základu dane združeného zahraničného subjektu. Oslobodenie nadmerného zisku od dane sa však týka jednostrannej úpravy, ktorá nebola uskutočnená z dôvodu predchádzajúceho zdanenia toho istého zisku iným daňovým územím. V každom prípade, aj keď riziko dvojitého zdanenia vyvolávalo oprávnené obavy, toto riziko mohlo byť odstránené bežnými mechanizmami zavedenými v súlade s bilaterálnymi zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, s arbitrážnym dohovorom EÚ alebo so správnym uplatnením článku 185 ods. 2 písm. b) zákona CIR 92. V skutočnosti, ako je vysvetlené v odôvodnení 173, negatívne úpravy uskutočnené belgickou finančnou správou z dôvodu zdanenia toho istého zisku inou daňovou jurisdikciou (po jeho priznaní zdaniteľným subjektom alebo po prvotnej pozitívnej úprave uskutočnenej zahraničnou daňovou jurisdikciou) sú odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou daňového systému a nepredstavujú štátnu pomoc.

(204) Na záver možno povedať, že nemožno prijať ani jedno z tvrdení, ktoré predložilo Belgicko s cieľom zamedziť vráteniu pomoci poskytnutej v rámci uplatnenia sporného režimu alebo ho obmedziť.

7.2. **Spôsob vrátenia pomoci**

(205) Podľa ZFEÚ a ustálenej judikatúry Súdneho dvora je Komisia oprávnená rozhodnúť, že príslušný členský štát musí zrušiť alebo zmeniť pomoc, keď sa zistí, že je nezlučiteľná s vnútorným trhom. Súdny dvor takisto dôsledne trvá na tom, že povinnosť členského štátu zrušiť pomoc, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú s vnútorným

([127]) Pozri vec C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, bod 21.
([128]) Pozri rozhodnutie Komisie z 11. júla 2001 vo veci C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Nemecko: kontrolné a koordinačné centrá zahraničných firiem (Ú. v. EÚ C 304, 30.10.2001, s. 2). Rozhodnutie 2003/501/ES.
([129]) Pozri rozhodnutie Komisie 2005/378/ES z 8. septembra 2004 o schéme pomoci, ktorú Belgicko plánuje poskytnúť v prospech koordinačných centier (Ú. v. EÚ L 125, 18.5.2005, s. 10), a najmä jej odôvodnenia 22, 34 a 37 a článok 1 písm. b).
([130]) Pozri aj spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgické kráľovstvo a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416.

trhom, je určená na obnovenie predtým existujúcej situácie. V tejto súvislosti Súdny dvor potvrdil, že cieľ je dosiahnutý vtedy, keď prijímateľ vráti sumy vyplatené v podobe neoprávnenej pomoci, a tým stratí výhodu, ktorú mal v porovnaní so svojimi konkurentmi na trhu, a obnoví sa situácia spred vyplatenia pomoci.

(206) V nijakom ustanovení práva Únie sa nepožaduje, aby Komisia vyčíslila presnú sumu pomoci, ktorá sa má vrátiť, keď nariadi vrátenie pomoci vyhlásenej za nezlučiteľnú s vnútorným trhom. Naopak stačí, ak rozhodnutie Komisie obsahuje údaje umožňujúce jeho adresátovi túto výšku určiť bez neprimeraných ťažkostí ([131]).

(207) Pokiaľ ide o neoprávnenú štátnu pomoc v podobe daňových opatrení, v bode 35 oznámenia o zdaňovaní podnikov sa uvádza, že suma, ktorá sa má vrátiť, sa vypočíta na základe porovnania rozdielu dane skutočne zaplatenej a sumy, ktorá by sa mala zaplatiť, ak by sa využilo všeobecne uplatniteľné pravidlo. Belgická finančná správa musí pri výpočte výšky dane, ktorá mala byť zaplatená, ak by boli dodržané všeobecne uplatniteľné pravidlá, t. j. ak by sa neudelilo oslobodenie nadmerného zisku od dane, znova posúdiť daň splatnú subjektmi využívajúcimi sporný režim za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom sporný režim využili. Sumy pomoci, ktoré sa majú vymôcť od každého príjemcu ([132]), musia zohľadňovať:

— výšku dane ušetrenú na základe všetkých záväzných stanovísk prijatých v prospech príjemcu a

— kumulatívny úrok z tejto sumy počítaný odo dňa poskytnutia pomoci.

Pomoc sa považuje za poskytnutú dňom, keď ušetrená suma mala byť zaplatená za každé zdaňovacie obdobie pri neexistencii záväzného stanoviska.

(208) Výška dane ušetrená za konkrétne zdaňovacie obdobie na základe záväzného stanoviska sa rovná

— zisku skutočne odpočítaného od kladného základu dane

— vynásobenému sadzbou dane z príjmov právnických osôb za dané zdaňovacie obdobie.

(209) V zásade by sa na účely výpočtu ušetrenej výšky dane mal brať do úvahy odpočet nadmerného zisku priznaný zdaniteľným subjektom v ročnom daňovom priznaní po prípadnej korekcii zo strany belgickej finančnej správy v rámci daňovej kontroly.

(210) Ak odpočet, na ktorý má príjemca právo za konkrétne zdaňovacie obdobie, nie je možné (úplne) uskutočniť počas tohto zdaňovacieho obdobia pre nedostatočný kladný základ dane a ak sa suma, ktorá nie je skutočne odpočítaná, presunie na neskoršie zdaňovacie obdobie, pomoc sa považuje za poskytnutú počas neskoršieho zdaňovacieho obdobia alebo neskorších zdaňovacích období, ak sumy nadmerného zisku môžu byť skutočne odpočítané z kladného základu dane.

(211) Keďže vymáhanie pomoci by malo zabezpečiť, že konečne splatná daň príjemcu využívajúceho režim sa bude rovnať dani, ktorú mal zaplatiť v prípade neexistencie režimu zdaňovania nadmerného zisku, metóda opísaná v odôvodneniach 207 až 210 ešte môže byť spresnená v spolupráci s belgickými orgánmi počas procesu vymáhania s cieľom určiť skutočnú výšku daňovej výhody poskytnutej príjemcom v závislosti od ich individuálnej situácie. Daň, ktorá mala byť zaplatená v prípade neexistencie režimu zdaňovania nadmerného zisku, sa musí vypočítať na základe všeobecného režimu platného v Belgicku v čase poskytnutia pomoci a s prihliadnutím na skutočnú faktickú a právnu situáciu príjemcu a nie na iné hypotetické situácie založené na rôznych prevádzkových a právnych okolnostiach, ktoré si príjemca mohol vybrať v prípade neexistencie predmetného režimu oslobodenia od dane.

([131]) Pozri vec C-441/06, Komisia/Francúzsko, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovanú judikatúru.

([132]) Zoznam príjemcov poskytnutý belgickými orgánmi a priložený k tomuto rozhodnutiu sa podľa Komisie uvádza len pre informáciu. Tento zoznam nijako neobmedzuje povinnosť Belgicka identifikovať všetkých príjemcov pomoci poskytnutej na základe sporného režimu a vymôcť od nich celú sumu, ktorá im bola poskytnutá, vrátane príjemcov, ktorí získali daňové úľavy v rámci tohto režimu a nie sú uvedení v prílohe, a nových daňových výhod poskytnutých na základe režimu príjemcom nachádzajúcim sa v zozname.

8. **ZÁVER**

(212) Na záver sa Komisia domnieva, že Belgicko neoprávnene uplatňovalo režim zdaňovania nadmerného zisku v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Podľa článku 16 nariadenia (EÚ) 2015/1589 je Belgicko povinné vymôcť všetku pomoc poskytnutú príjemcom v rámci tohto režimu,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Režim zdaňovania nadmerného zisku na základe článku 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu z roku 1992, podľa ktorého Belgicko vydalo záväzné stanoviská v prospech belgických subjektov z nadnárodných skupín podnikov, prostredníctvom ktorých poskytlo uvedeným subjektom výhodu oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb pre časť zisku, ktorý dosiahli, predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytnutá Belgickom neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.

Článok 2

1. Belgicko je povinné vymôcť od príjemcov neoprávnenú a nezlučiteľnú pomoc uvedenú v článku 1.

2. Každá suma, ktorá ešte nebola vymožená od príjemcov po vymáhaní, ktoré je opísané v odseku 1, sa vymôže od skupiny podnikov, do ktorej patrí príjemca.

3. Zo súm, ktoré sa majú vrátiť, plynú úroky odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do ich skutočného vrátenia.

4. Úroky z vymáhaných súm sa vypočítajú na zostavenom základe v súlade s kapitolou V nariadenia (ES) č. 794/2004.

5. Belgicko ukončí pomoc uvedenú v článku 1 a zruší všetky platby, ktoré sa ešte neuskutočnili v rámci tejto pomoci od dátumu prijatia tohto rozhodnutia.

6. Belgicko odmietne každú žiadosť o záväzné stanovisko predloženú orgánu Service des Décisions Anticipées v rámci pomoci uvedenej v článku 1 alebo nevybavenú ku dňu prijatia tohto rozhodnutia.

Článok 3

1. Vrátenie poskytnutej pomoci uvedenej v článku 1 sa musí uskutočniť bezodkladne a účinne.

2. Belgicko zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia v celom rozsahu do štyroch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

Článok 4

1. Do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia Belgicko predloží Komisii tieto informácie:

a) zoznam príjemcov pomoci uvedenej v článku 1 a celkovú sumu, ktorú prijali v rámci tejto pomoci;

b) celkovú sumu (istinu a úroky), ktorú má každý príjemca vrátiť;

c) podrobný opis už prijatých a plánovaných opatrení na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím;

d) dokumenty preukazujúce, že sa príjemcom nariadilo vrátenie pomoci.

2. Belgicko bude Komisii podávať priebežne správy o svojich opatreniach na vykonanie tohto rozhodnutia až do úplného vrátenia pomoci poskytnutej v rámci schémy uvedenej v článku 1. Na žiadosť Komisie bezodkladne poskytne všetky informácie o opatreniach, ktoré sa už prijali a ktoré sa plánujú prijať na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím. Takisto poskytne podrobné informácie o sumách pomoci a úrokov, ktoré príjemcovia už vrátili.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Belgickému kráľovstvu.

V Bruseli 11. januára 2016

Za Komisiu

Margrethe VESTAGER

členka Komisie

PRÍLOHA

ZOZNAM ZÁVÄZNÝCH STANOVÍSK VYDANÝCH V RÁMCI SPORNÉHO REŽIMU

Č. stanoviska	Dátum	Spoločnosť	Platnosť (začiatok)	Platnosť (koniec)	% EBIT oslobodeného od dane	% NPBT oslobodeného od dane	Celkový nadmerný zisk Priznania za zdaňovacie obdobie 2005 – 2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Tri roky				[…]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[…]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Štyri roky				[…]
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	Päť rokov a tri roky				[…]
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			

Č. stanoviska	Dátum	Spoločnosť	Platnosť (začiatok)	Platnosť (koniec)	% EBIT oslobodeného od dane	% NPBT oslobodeného od dane	Celkový nadmerný zisk Priznania za zdaňovacie obdobie 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]	[…]

Č. stanoviska	Dátum	Spoločnosť	Platnosť (začiatok)	Platnosť (koniec)	% EBIT oslobodeného od dane	% NPBT oslobodeného od dane	Celkový nadmerný zisk Priznania za zdaňovacie obdobie 2005 – 2014
2011.569	26.2.2013	Nomacorc	1.1.2012	2016		[60 – 80]	[…]
2011.572	18.12.2012	[…] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80 – 100]	[…]
2012.038	6.3.2012	Kinepolis Group NV	1.1.2012	2016		[60 – 80]	[…]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[…]
2012.066	3.4.2012	[…] (*)	1.1.2013	2018		[60 – 80]	
2012.101	17.4.2012	[…] (*)	1.1.2014	2019		[60 – 80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60 – 80]	[…]
2012.182	18.9.2012	[…] (*)	31.7.2013	2015		[40 – 60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80 – 100]	[…]
2012,229	29.8.2012	AMPAR				[80 – 100]	[…]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60 – 80]	[…]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60 – 80]	[…]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40 – 60]	[…]
2012.446	18.12.2012	[…] (*)	1.1.2015	2020		[60 – 80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Šesť rokov				[…]
2013.052	16.4.2013	[…] (*)	Tri roky				
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]	

Č. stanoviska	Dátum	Spoločnosť	Platnosť (začiatok)	Platnosť (koniec)	% EBIT oslobodeného od dane	% NPBT oslobodeného od dane	Celkový nadmerný zisk Priznania za zdaňovacie obdobie 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]	
		Nadmerný zisk SPOLU					**[< 2 100 000 000** (**)**]**

(*) Podľa informácií získaných od Belgicka tieto spoločnosti nepriznali vo svojich daňových priznaniach do fiškálneho roku 2013 nijaký nadmerný zisk.
(**) Táto suma predstavuje celkový nadmerný zisk priznaný spoločnosťami v ich daňových priznaniach, ale neposkytuje žiadnu informáciu o poskytnutej štátnej pomoci.
Zdroj: oznámenie belgických orgánov z 29. mája 2015 v nadväznosti na rozhodnutie o začatí konania