



# Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ  
JULIANE KOKOTT  
przedstawiona w dniu 3 grudnia 2020 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-337/19 P**

**Komisja Europejska  
przeciwko  
Królestwu Belgii oraz**

**Magnetrol International**

Odwołanie – Pomoc państwa – Interpretacje indywidualne prawa podatkowego (tax rulings) – Korekta zysku z tytułu tak zwanych nadmiernych zysków – Rozporządzenie (UE) 2015/1589 – Artykuł 1 lit. d) – System pomocy – Pojęcie „systemu” – Utrwalona praktyka administracyjna organów podatkowych jako system pomocy – Wykazanie istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej przez Komisję Europejską – Reprezentatywna próba – Brak dalszych środków wykonawczych – Ogólna i abstrakcyjna definicja przedsiębiorstw będących beneficjentami – Dopuszczalność odwołania wzajemnego

## I. Wprowadzenie

1. Czy pojęcie „systemu pomocy”, o którym mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>2</sup> [w polskiej wersji językowej tego przepisu przetłumaczone jako „program pomocowy”] może obejmować również utrwaloną praktykę administracyjną organów w danym państwie członkowskim? A jeśli tak, jakie wymogi dowodowe musi spełnić Komisja Europejska, aby wykazać istnienie takiej utrwalonej praktyki administracyjnej?

2. Te dwie kwestie są sednem niniejszego odwołania, wniesionego przez Komisję od wyroku Sądu z dnia 14 lutego 2019 r.<sup>3</sup> Spór ten należy umieścić w kontekście wychodzącej poza tamtejsze ramy ustawowe praktyki belgijskich organów podatkowych z lat 2004–2014, polegającej na dokonywaniu w drodze interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (tax rulings) korekty zysku przedsiębiorstw należących do grup przedsiębiorstw prowadzących transgraniczną działalność ze względu na tak zwane nadmierne zyski (częściowo określanej również jako „zwolnienie z podatku nadmiernych zysków”). W tych ramach na wniosek, zamiast rzeczywistego

<sup>1</sup> Język oryginału: niemiecki.

<sup>2</sup> Rozporządzenia Rady z dnia 13 lipca 2015 r. (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

<sup>3</sup> Wyroku Belgia i Magnetrol International/Komisja (T-131/16 i T-263/16, EU:T:2019:91).

zysku danych przedsiębiorstw, za podstawę opodatkowania przyjmowano zysk porównywalnego samodzielnego przedsiębiorstwa. Decyzją (UE) 2016/1699 z dnia 11 stycznia 2016 r.<sup>4</sup>. Komisja uznała to za zakazaną pomoc.

3. Przedmiotem odwołania nie jest przy tym kwestia tego, czy takie interpretacje indywidualne stanowią w istocie zakazaną pomoc<sup>5</sup>. Chodzi jedynie o to, czy – a jeśli tak, to przy spełnieniu jakich warunków – Komisja może zakwestionować szereg takich interpretacji indywidualnych „blokowo” jako system pomocy. Duże znaczenie praktyczne tej kwestii ilustruje fakt, że w niniejszej sprawie prowadzone jest postępowanie pilotażowe, podczas gdy Sąd zawiesił postępowania w sprawie skarg 28 kolejnych beneficjentów domniemanej pomocy<sup>6</sup>.

## II. Ramy prawne

### A. Prawo Unii

4. Unijnoprawne ramy niniejszego odwołania stanowią art. 107 i 108 TFUE oraz rozporządzenie 2015/1589.

5. Artykuł 1 rozporządzenia 2015/1589 zawiera różne definicje. Zgodnie z lit. d) pojęcie „programu pomocowego [systemu pomocy]” „oznacza każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny, oraz każde działanie, na którego podstawie pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie”.

6. Zgodnie z art. 1 lit. e) tego rozporządzenia „»pomoc indywidualna« oznacza pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego, oraz podlegającą obowiązkowi zgłoszenia pomoc przyznawaną na podstawie programu pomocowego”.

### B. Prawo belgijskie

#### 1. Kodeks podatków dochodowych

7. W Belgii zasady opodatkowania dochodów są skodyfikowane w Code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksie podatków dochodowych z 1992 r., zwanym dalej „CIR 92”). Zgodnie z art. 1 ust. 1 CIR 92 podatkiem dochodowym jest między innymi podatek od wszystkich dochodów osób prawnych będących rezydentami, zwany „podatkiem od osób prawnych”.

8. Artykuł 185 CIR 92 przewiduje w tym zakresie, że osoby prawne podlegają opodatkowaniu w zakresie całkowitej kwoty swoich zysków, w tym wypłaconych dywidend.

<sup>4</sup> Decyzją w sprawie programu pomocy państwa dotyczącego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Belgię (Dz.U. 2016, L 260, s. 61), art. 1.

<sup>5</sup> Zobacz w tej kwestii toczące się sprawy: C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja; C-898/19 P, Irlandia/Komisja i in.; C-465/20 P, Komisja/Irlandia i in.

<sup>6</sup> Zobacz jedynie skargi interwenientów występujących w niniejszym postępowaniu odwoławczym: T-201/16, Soudal/Komisja; T-278/16, Atlas Copco Airpower i Atlas Copco/Komisja; T-335/16, Esko-Graphics/Komisja; T-370/16, Anheuser-Busch Inbev i Ampar/Komisja; T-467/16, Flir Systems Trading Belgium; T-637/16, Wabco Europe/Komisja; T-832/16, Celio International/Komisja.

## **2. Ustawa z dnia 24 grudnia 2002 r.**

9. W dniu 24 grudnia 2002 r. Belgia przyjęła ustawę zmieniającą system opodatkowania dochodów osób prawnych i ustanawiającą system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego<sup>7</sup>.

10. Artykuł 20 tej ustawy przewiduje, że Service public fédéral des Finances (belgijska federalna administracja podatkowa) podejmuje w drodze interpretacji indywidualnych decyzje w sprawie wszystkich wniosków dotyczących stosowania przepisów podatkowych. Pojęcie „interpretacji indywidualnej” oznacza akt prawny, na podstawie którego państwowy federalny organ podatkowy ustala, zgodnie z obowiązującymi przepisami, w jaki sposób ustawa będzie stosowana do szczególnej sytuacji lub szczególnej operacji, która nie spowodowała jeszcze skutków podatkowych. Interpretacja indywidualna nie może pociągać za sobą zwolnienia z podatku lub jego zmniejszenia.

11. Artykuł 22 ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r. przewiduje, że nie można wydać interpretacji indywidualnej w szczególności wówczas, gdy wniosek dotyczy sytuacji lub operacji identycznych z tymi, które spowodowały już skutki podatkowe w odniesieniu do wnioskodawcy.

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

12. Ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniającą CIR 92 oraz ustawę z dnia 24 grudnia 2002 r.<sup>8</sup> Belgia wprowadziła nowe przepisy podatkowe dotyczące transakcji transgranicznych podmiotów powiązanych w ramach grupy wielonarodowej, przewidujące między innymi korektę zysków podlegających opodatkowaniu, zwaną „korektą współzależną”.

13. Zgodnie z uzasadnieniem zawartym w projekcie ustawy przedstawionym izbie reprezentantów przez rząd belgijski celem niniejszej ustawy jest z jednej strony dostosowanie CIR 92 tak, aby ująć w nim wyraźnie zasadę ceny rynkowej, która jest powszechnie akceptowana na szczeblu międzynarodowym. Z drugiej strony celem tej ustawy jest zmiana ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r., tak aby biuro ds. interpretacji indywidualnych otrzymało kompetencję w dziedzinie wydawania takich interpretacji. Zasada ceny rynkowej została wprowadzona do belgijskich przepisów podatkowych poprzez dodanie w art. 185 CIR 92 ust. 2, który opiera się na art. 9 konwencji modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku.

14. Celem art. 185 ust. 2 CIR 92 jest zapewnienie możliwości dostosowania podstawy opodatkowania spółek podlegających opodatkowaniu w Belgii poprzez korekty zysków wynikających z transakcji transgranicznych wewnątrz grupy, jeżeli zastosowane ceny transferowe nie odzwierciedlają mechanizmów rynkowych i zasady ceny rynkowej. Ponadto pojęcie „właściwej korekty”, wprowadzone w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, jest uzasadnione celem, którym jest uniknięcie lub wyeliminowanie (ewentualnego) podwójnego opodatkowania. Poza tym wskazano tam, że korektę tę należy przeprowadzać w poszczególnych przypadkach na podstawie dostępnych informacji dostarczonych w szczególności przez podatnika i że korekty współzależnej dokonuje się tylko wtedy, gdy organ podatkowy uznaje pierwotną korektę dokonaną w innym państwie za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości.

<sup>7</sup> *Moniteur belge* nr 410 z dnia 31 grudnia 2002 r., wydanie drugie, s. 58817.

<sup>8</sup> *Moniteur belge* z dnia 9 lipca 2004 r.

15. Artykuł 185 ust. 2 CIR 92 stanowi, co następuje:

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

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

Akapit pierwszy znajduje zastosowanie wskutek wydania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i pozostaje bez uszczerbku dla stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”<sup>9</sup>.

#### **4. Stanowisko belgijskich organów podatkowych**

16. Stanowisko belgijskich organów podatkowych wynika z okólnika z dnia 4 lipca 2006 r. dotyczącego stosowania zasady ceny rynkowej, a także z szeregu odpowiedzi na pytania poselskie udzielonych przez poszczególnych belgijskich ministrów finansów.

17. Okólnik z dnia 4 lipca 2006 r. został wysłany w imieniu ministra finansów do urzędników ogólnej administracji podatkowej, aby wyjaśnić w szczególności dodanie ust. 2 w art. 185 CIR 92 oraz odpowiednie zmiany dokonane w tym kodeksie. W okólniku podkreślono, że zmiany te, obowiązujące od dnia 19 lipca 2004 r., mają na celu transpozycję zasady ceny rynkowej do belgijskiego prawa podatkowego i stanowią podstawę prawną skorygowania podlegającego opodatkowaniu zysku wynikającego z transgranicznych stosunków wewnątrz wielonarodowej grupy między spółkami powiązanymi.

18. Z jednej strony w okólniku wskazano, że korekta dodatnia przewidziana w art. 185 ust. 2 lit. a) CIR 92 pozwala na zwiększenie zysków spółki będącej rezydentem i należącej do grupy wielonarodowej. Ma to służyć uwzględnieniu zysków, które spółka będąca rezydentem powinna była osiągnąć w ramach danej transakcji na warunkach rynkowych.

19. Z drugiej strony celem ujemnej korekty współzależnej przewidzianej w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 ma być uniknięcie (ewentualnego) podwójnego opodatkowania. Korektę tę należy przeprowadzać w poszczególnych przypadkach na podstawie dostępnych informacji dostarczonych w szczególności przez podatnika. Korekty współzależnej należy dokonywać tylko wtedy, gdy organ podatkowy lub biuro ds. interpretacji indywidualnych uznaje korektę za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości. Artykuł 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 ma nie mieć zastosowania, jeżeli zysk osiągnięty w państwie partnerskim został zwiększony w taki sposób, że jest wyższy od zysku, który zostałby osiągnięty, gdyby zastosowano zasadę ceny rynkowej.

<sup>9</sup> W pkt 8 zaskarżonego wyroku nie wspomniano o art. 185 ust. 2 akapit drugi CIR 92, mimo że przytoczono go w motywie 29 spornej decyzji.

20. W dniu 13 kwietnia 2005 r. w odpowiedzi na pytania poselskie dotyczące zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków belgijski minister finansów potwierdził, po pierwsze, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 dotyczy sytuacji, w której została wydana interpretacja indywidualna w odniesieniu do metody mającej na celu ustalenie zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej; po drugie, że zysków ujętych w belgijskich sprawozdaniach finansowych grupy międzynarodowej obecnej w Belgii, które przewyższają zyski osiągnięte zgodnie z zasadą ceny rynkowej, nie powinno się uwzględniać przy określaniu zysków podlegających opodatkowaniu w Belgii; a po trzecie, że ustalenie, które przedsiębiorstwa zagraniczne w ramach swoich zysków muszą uwzględnić ten dodatkowy zysk, nie leży w kompetencji belgijskich organów podatkowych.

21. W dniu 11 kwietnia 2007 r. w ramach nowej serii pytań poselskich dotyczących stosowania art. 185 ust. 2 lit. a) i b) CIR 92 belgijski minister finansów oświadczył, że na tym etapie otrzymano tylko wnioski dotyczące korekt ujemnych. Ponadto wyjaśnił on, że przy ustalaniu metody obliczenia zysku osiągniętego zgodnie z zasadą ceny rynkowej przez podmiot belgijski w ramach interpretacji indywidualnych uwzględnia się wypełniane funkcje, przyjęte ryzyko oraz aktywa przeznaczone na działalność, która nie spowodowała jeszcze skutków podatkowych w Belgii. Tak więc zysk wykazany w Belgii w belgijskich sprawozdaniach finansowych grupy wielonarodowej, który przekracza zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, nie powinien być zaliczany do zysku podlegającego opodatkowaniu w Belgii. Wreszcie belgijski minister finansów wskazał ponownie, że to nie do belgijskich organów podatkowych należy ustalanie, którym zagranicznym spółkom należy przypisać nadmierny zysk. Jego zdaniem wymiana informacji w tym zakresie z zagranicznymi organami podatkowymi nie jest możliwa.

22. W dniu 6 stycznia 2015 r. belgijski minister finansów potwierdził, że zasadą leżącą u podstaw interpretacji indywidualnych jest opodatkowanie zysku odpowiadającego zyskowi osiągniętemu przez dane przedsiębiorstwo zgodnie z zasadą ceny rynkowej, oraz potwierdził ponownie odpowiedzi udzielone przez swojego poprzednika w dniu 11 kwietnia 2007 r. w kwestii tego, że belgijskie organy podatkowe nie są zobowiązane ustalać, której spółce zagranicznej należy przypisać nadmierne zyski niepodlegające opodatkowaniu w Belgii.

### **III. Okoliczności faktyczne i postępowanie przed Sądem**

#### **A. Okoliczności powstania sporu**

23. W latach 2004–2014 belgijski organ podatkowy w drodze 66 interpretacji indywidualnych dokonał ujemnych korekt zysków 55 będących rezydentami w Belgii przedsiębiorstw należących do „grup transgranicznych”.

24. Obrał w tym względzie za podstawę art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Przepis ten umożliwia dokonanie korekty zysków między dwoma przedsiębiorstwami należącymi do grupy przedsiębiorstw, gdyby warunki uzgodnione między obiema spółkami były takie, jakie byłyby warunki ustalone między dwoma spółkami niezależnymi.

25. Zdaniem Komisji nie dokonano jednak ponownej oceny wynagrodzenia za usługi świadczone między dwoma powiązаныmi przedsiębiorstwami w świetle kryterium ceny rynkowej, jak przewiduje to art. 185 ust. 2 CIR 92, lecz belgijskie organy podatkowe porównały w efekcie zysk przedsiębiorstwa należącego do „transgranicznej grupy przedsiębiorstw” z zyskiem przedsiębiorstwa, które do takiej grupy nie należy. Konkretnie rzecz biorąc, ustalono ten nadmierny zysk, szacując hipotetyczny, średni zysk, który uzyskaliby w porównywalnej sytuacji

samodzielne przedsiębiorstwo prowadzące porównywalną działalność, i tę kwotę odjęto od rzeczywiście osiągniętego zysku danego belgijskiego przedsiębiorstwa<sup>10</sup>. Zdaniem Belgii zysk rezydualny wynika z synergii, korzyści skali lub innych korzyści, będących efektem z przynależności do wielonarodowej grupy przedsiębiorstw i nie występowałyby w przypadku porównywalnego samodzielnego przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

26. Decyzją z dnia 11 stycznia 2016 r. Komisja stwierdziła, że korekty przyznane przez Belgię w drodze interpretacji indywidualnych na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 stanowią system pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, który jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym i który został wprowadzony w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE.

27. Ponadto Komisja nakazała odzyskanie tak przyznanej pomocy od beneficjentów, których ostateczny wykaz miał zostać następnie sporządzony przez Belgię. W załączniku do spornej decyzji można już jednak znaleźć 55 beneficjentów, w tym Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB i Celio International NV.

28. Komisja w motywach 94–110 spornej decyzji uznała, że wydanie odnośnych interpretacji indywidualnych stanowi w całości system pomocy oparty na art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 w postaci takiej, w jakiej był on stosowany przez belgijskie organy podatkowe. Ponadto zwolnienia te miały być przyznawane bez konieczności podejmowania dalszych środków wykonawczych do przepisów podstawowych, gdyż organy belgijskie miały wydawać interpretacje indywidualne w ramach systematycznego sposobu postępowania. Ponadto beneficjenci zwolnień mieli być określani w sposób ogólny i abstrakcyjny w przepisach stanowiących podstawę systemu. Przepisy te mają dotyczyć bowiem podmiotów należących do wielonarodowej grupy spółek<sup>12</sup>.

## **B. Postępowanie przed Sądem**

29. W dniach odpowiednio 22 marca i 25 maja 2016 r. Belgia i Magnetrol International wniosły na sporną decyzję skargi, które Sąd połączył do celów ustnego etapu postępowania. Irlandia przystąpiła do postępowania w charakterze interwenienta popierającego żądania Belgii.

30. Belgia i Magnetrol International podniosły zasadniczo zarzuty, które dotyczą:

- ingerencji Komisji w wyłączne kompetencje Belgii w dziedzinie podatków bezpośrednich;
- błędnego wniosku dotyczącego istnienia systemu pomocy;
- błędnego uznania interpretacji indywidualnych dotyczących opodatkowania nadmiernych zysków za pomoc państwa oraz naruszenia zasad legalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

31. W zaskarżonym wyroku Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji. Oddalił, co prawda, jako bezzasadny zarzut dotyczący domniemanej ingerencji Komisji w kompetencje podatkowe Belgii (pkt 59–74 zaskarżonego wyroku), stwierdził jednak, że podniesione przez Belgię i Magnetrol

<sup>10</sup> Motyw 13 spornej decyzji.

<sup>11</sup> Motyw 14 spornej decyzji.

<sup>12</sup> Zobacz pkt 17 zaskarżonego wyroku.

International zarzuty dotyczące naruszenia art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 w odniesieniu do domniemanego istnienia systemu pomocy były zasadne (pkt 75–135 zaskarżonego wyroku). W związku z tym pozostałe zarzuty nie wymagały już zbadania (pkt 136 zaskarżonego wyroku).

#### **IV. Postępowanie przed Trybunałem**

32. W dniu 24 kwietnia 2019 r. Komisja wniosła odwołanie od wyroku Sądu.

33. W dniu 18 lipca 2019 r. Belgia wniosła odwołanie wzajemne.

34. Postanowieniami z dnia 15 października 2019 r. prezes Trybunału dopuścił Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev i Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower i Atlas Copco oraz Celio International do postępowania w charakterze interwenientów popierających żądania Magnetrol International.

35. Komisja wnosi o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim Sąd orzekł, że system „nadmiernych zysków” niesłusznie zakwalifikowano w spornej decyzji jako system pomocy, o którym mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589;
- przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd w celu zbadania zarzutów, które nie zostały jeszcze rozpatrzone;
- rozstrzygnięcie o kosztach postępowania w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

36. Belgia, Magnetrol International i interwenienci wnoszą o:

- oddalenie odwołania oraz
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

37. W ramach odwołania wzajemnego Belgia wnosi o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim Sąd oddalił pierwszy zarzut podniesiony przez Belgię, i wydanie rozstrzygnięcia w przedmiocie tego zarzutu;
- utrzymanie w mocy zaskarżonego wyroku w pozostałym zakresie;
- obciążenie Komisji kosztami postępowania w przedmiocie odwołania wzajemnego.

38. Komisja wnosi o oddalenie odwołania wzajemnego.

39. Komisja, Belgia, Magnetrol International i interwenienci przedstawili w przedmiocie odwołania uwagi na piśmie oraz ustnie na rozprawie, która odbyła się w dniu 24 września 2020 r.<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Celio International przedstawiło uwagi wyłącznie ustnie.

## V. Ocena

### A. W przedmiocie dopuszczalności odwołania

40. Belgia, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics i Wabco Europe utrzymują, że odwołanie Komisji jest w całości niedopuszczalne. Po pierwsze, podważają żądania Komisji. Po drugie, twierdzą, że Komisja dąży do uzyskania ponownej oceny stanu faktycznego. Po trzecie, ich zdaniem Komisja nie wyjaśnia, na czym polegają naruszenia prawa, których miał dopuścić się Sąd.

#### 1. W przedmiocie żądań Komisji

41. Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics i Wabco Europe twierdzą w pierwszej kolejności, że żądania Komisji są niedopuszczalne. Komisja ich zdaniem wnosi o uchylenie jedynie tej części wyroku, która jest dla niej niekorzystna. Tymczasem zaskarżona część sentencji, w której Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji, jest ich zdaniem niepodzielna.

42. Zgodnie z art. 169 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem żądania odwołania mają na celu uchylenie, w całości lub w części, orzeczenia Sądu, w brzmieniu zawartym w sentencji.

43. Komisja wnosi o „uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim Sąd orzekł, że system »nadmiernych zysków« niesłusznie zakwalifikowano w spornej decyzji jako system pomocy, o którym mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589”. W związku z tym z żądania odwołania podniesionego przez Komisję wynika jednoznacznie, że jego celem jest uchylenie sentencji rozstrzygnięcia, w której Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji. Odpowiada to uchyleniu w całości wyroku Sądu, w którym uwzględnił on w całości skargi Belgii i Magnetrol International. Sąd nie oddalił bowiem tych skarg nawet w części.

44. Ponieważ wynika z tego jednoznacznie, że celem odwołania jest uchylenie zaskarżonego wyroku<sup>14</sup>, żądania Komisji są w tym zakresie dopuszczalne.

#### 2. W przedmiocie zarzutu, w myśl którego Komisja próbuje uzyskać ponowną ocenę okoliczności faktycznych ustalonych przez Sąd

45. Belgia, Soudal i Esko-Graphics podnoszą ponadto zarzut, zgodnie z którym Komisja żąda dokonania przez Trybunał ponownej oceny stanu faktycznego. Ich zdaniem Komisja usiłuje w drodze odwołania ostatecznie uzyskać zmianę uzasadnienia spornej decyzji.

46. Zgodnie z art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE i art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odwołanie jest ograniczone do kwestii prawnych. Dlatego też jedynie Sąd jest uprawniony do ustalenia i dokonania oceny istotnych okoliczności faktycznych, a także do dokonywania oceny dowodów. Ocena tych okoliczności faktycznych i dowodów nie stanowi zatem – z zastrzeżeniem przypadków ich przeinaczenia – kwestii prawnej podlegającej jako taka kontroli Trybunału w ramach postępowania odwoławczego<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Zobacz na przykład wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., Akhras/Rada (C-193/15 P, EU:C:2016:219, pkt 34).

<sup>15</sup> Zobacz ostatnie wyroki: z dnia 28 listopada 2019 r., Brugg Kabel i Kabelwerke Brugg/Komisja (C-591/18 P, niepublikowany, EU:C:2019:1026, pkt 32); z dnia 4 marca 2020 r., Buonotourist/Komisja (C-586/18 P, EU:C:2020:152, pkt 67); z dnia 28 maja 2020 r., Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisja (C-309/19 P, EU:C:2020:401, pkt 10).



47. Tymczasem Komisja nie ogranicza się jednak do podważania dokonanych przez Sąd ustaleń i ocen mających znaczenie dla sprawy okoliczności faktycznych. Podnosi za to kilkakrotnie, że Sąd przeinaczył okoliczności faktyczne. Abstrahując od tej kwestii, Komisja nie ogranicza się do zarzutów dotyczących okoliczności faktycznych, lecz podnosi także – jak wyjaśnię w dalszej części opinii<sup>16</sup> – zarzuty dotyczące naruszenia prawa.

### **3. W przedmiocie wystarczającego uzasadnienia odwołania**

48. Belgia, Soudal i Esko-Graphics podnoszą wreszcie, że Komisja nie uzasadniła, w jakim zakresie Sąd dokonał błędnej wykładni art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

49. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w szczególności z art. 168 § 1 lit. d) oraz art. 169 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem wynika, że odwołanie musi dokładnie wskazywać zakwestionowane części orzeczenia, do którego uchylecia zmierza, oraz zawierać argumenty prawne uzasadniające to żądanie. Odwołanie polegające jedynie na powtórzeniu lub dosłownym zacytowaniu zarzutów i argumentów przedstawionych przed Sądem nie odpowiada zatem wymogom uzasadnienia wynikającym z powyższych przepisów<sup>17</sup>.

50. Komisja kwestionuje jednak określone części zaskarżonego wyroku i wymienia w tym zakresie jego konkretne punkty<sup>18</sup>. Ponadto wyjaśnia też, w jakim zakresie Sąd naruszył jej zdaniem prawo, stosując poszczególne przesłanki, o których mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

51. W związku z tym uzasadnienie odwołania jest wystarczające.

### **4. Wnioski w przedmiocie dopuszczalności odwołania**

52. Odwołanie jest zatem dopuszczalne.

## **B. Zasadność odwołania**

53. Odwołanie Komisji składa się z tylko jednego zarzutu. Sąd miał naruszyć prawo przy dokonywaniu wykładni pojęcia systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, a ponadto przeinaczyć sporną decyzję, uznając, że nie wykazano spełnienia przesłanek istnienia systemu pomocy.

54. W ocenie Sądu Komisja niesłusznie stwierdziła, że systematyczna, wychodząca poza zakres stosowania art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, praktyka belgijskich organów w zakresie korekty zysku stanowi system pomocy (pkt 135 zaskarżonego wyroku). Jego zdaniem Komisja nie przeanalizowała wszystkich wydanych interpretacji indywidualnych, a jedynie ich próbę. W ten sposób nie wykazała jednak, w ocenie Sądu, że belgijskie organy podatkowe stosowały systematyczny sposób postępowania we wszystkich interpretacjach indywidualnych (pkt 134 zaskarżonego wyroku).

<sup>16</sup> Punkt 58 niniejszej opinii.

<sup>17</sup> Zobacz ostatnio wyrok z dnia 4 kwietnia 2019 r., OZ/EBI (C-558/17 P, EU:C:2019:289, pkt 33); postanowienia: z dnia 15 stycznia 2020 r., BS/Parlament (C-642/19 P, niepublikowane, EU:C:2020:32, pkt 17); z dnia 3 września 2020 r. ZW/EBI (C-50/20 P, niepublikowane, EU:C:2020:652, pkt 15).

<sup>18</sup> Zobacz ich przegląd przedstawiony w pkt 17–20 odwołania.

55. Zgodnie z art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 system pomocy oznacza każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wykonawczych, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny.

56. Pojęcie „pomocy indywidualnej” zgodnie z art. 1 lit. e) tego rozporządzenia oznacza natomiast pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie systemu pomocy, oraz podlegającą obowiązkowi zgłoszenia pomoc przyznawaną na podstawie systemu pomocy.

57. Istnienie systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 zależy więc od spełnienia trzech przesłanek. Po pierwsze, musi to być system. Po drugie, indywidualna pomoc musi być wypłacana bez potrzeby dalszych środków wykonawczych. Po trzecie, przedsiębiorstwa, którym wypłaca się pomoc, muszą być określone w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny. Przesłanki te muszą być spełnione łącznie.

58. Sąd doszedł do wniosku, że nie została spełniona żadna z tych przesłanek. Komisja uważa, że tym samym Sąd dokonał błędnej wykładni wszystkich z trzech przesłanek przewidzianych w art. 1 lit. d) (części od pierwszej do trzeciej zarzutu). Zarzut Komisji może zostać ostatecznie uwzględniony tylko wtedy, jeśli błędna wykładnia została przyjęta w przypadku wszystkich trzech przesłanek.

59. Czwarta i ostatnia część zarzutu, zgodnie z którą Sąd nie uwzględnił ponadto ducha i celu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, nie stanowi natomiast w rzeczywistości samodzielnej części zarzutu. Ducha i cel przepisu należy bowiem uwzględnić przy dokonywaniu wykładni każdej z określonych w nim przesłanek. Ta część zarzutu zostanie zatem zbadana łącznie z jego trzema pozostałymi częściami.

### ***1. W przedmiocie pierwszej przesłanki, dotyczącej istnienia „systemu” (część pierwsza zarzutu)***

60. W ramach części pierwszej zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt 78 i nast. zaskarżonego wyroku dokonał błędnej wykładni pierwszej z przewidzianej w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 przesłanek, a mianowicie pojęcia „systemu”. Ponadto miał on przeinaczyć motywy 94–110 spornej decyzji, przyjmując w pkt 94 zaskarżonego wyroku, że jedynie akty wymienione w jej motywie 99 stanowią podstawę przedmiotowego systemu.

61. W motywie 99 spornej decyzji Komisja wyjaśniła, że to art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, uzasadnienie ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., okólnik administracyjny z dnia 4 lipca 2006 r. oraz odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 stanowią akty, na podstawie których przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków.

62. Część pierwsza zarzutu dzieli się natomiast na dwa argumenty. Z jednej strony, wbrew stanowisku Sądu, pojęcie „systemu” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 zdaniem Komisji może obejmować również utrwaloną praktykę administracyjną [zob. w tej kwestii część a)]. Z drugiej strony zdaniem Komisji Sąd pominął to, że wykazała ona również w wystarczającym stopniu istnienie tej utrwalonej praktyki administracyjnej [zob. w tej kwestii część b)].

**a) W przedmiocie pojęcia „systemu”**

63. Komisja uważa, że Sąd przyjął zbyt wąską wykładnię pojęcia „systemu”. Zdaniem tej instytucji pojęcie „systemu” – wbrew temu, co stwierdził Sąd – może obejmować również utrwaloną praktykę administracyjną.

64. Pojęcie „systemu” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 należy interpretować rozszerzająco<sup>19</sup>. Podczas gdy jedynie nieliczne wersje językowe wskazują na to, że mogłoby być konieczne uregulowanie ustawowe<sup>20</sup>, w świetle większości wersji językowych<sup>21</sup> wystarczające wydaje się wywołanie skutku prawnego<sup>22</sup> – nieważne, czy na mocy ustawy, czy w inny sposób.

65. Również względy dotyczące skuteczności (effet utile) kontroli pomocy państwa przemawiają za przyjęciem wykładni rozszerzającej. Podczas gdy lit. e) dotyczy indywidualnych przypadków, lit. d) obejmuje wiele podobnych przypadków. Skuteczność pracy Komisji stanęłaby pod znakiem zapytania, gdyby państwa członkowskie mogły uniemożliwić kontrolę abstrakcyjnego systemu pomocy, przesuując go z poziomu ustawowego na poziom administracyjny. Komisja musiałaby wówczas analizować każdą z decyzji indywidualnie, nawet jeśli byłyby to decyzje takiego samego rodzaju.

66. Argument Komisji wydaje się z kolei wynikać z niepełnego zrozumienia zaskarżonego wyroku. W pierwszej kolejności Sąd zbadał w pkt 80 i nast. wyroku, czy podstawą prawną, w oparciu o którą przyznano możliwość dokonania ujemnych korekt, były akty prawne zidentyfikowane w motywie 99 spornej decyzji. W pkt 96 wyroku Sąd orzekł, że tak nie jest, argumentując, iż nie zawierają one elementów mających znamiona systemu, który kwestionuje Komisja. Następnie w pkt 121 i nast. Sąd zbadał, czy za pomocą podniesionego przez Komisję argumentu dotyczącego istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej można podważyć ten wniosek. Taką utrwaloną praktykę administracyjną Sąd określa jako „systematyczny sposób postępowania”.

67. Co prawda Sąd w pkt 79 i 122 zaskarżonego wyroku słusznie odsyła do wyroku w sprawie Niemcy i Pleuger Worthington/Komisja. Zgodnie z tym wyrokiem w przypadku, gdy nie zidentyfikowano aktu prawnego ustanawiającego system pomocy, Komisja może powołać się na całokształt okoliczności, które pozwalają stwierdzić istnienie systemu pomocy<sup>23</sup>. Wbrew stanowisku niektórych uczestników postępowania, z wyroku w sprawie Pleuger<sup>24</sup> nie wynika jednak, że praktyka administracyjna może stanowić system pomocy tylko wtedy, kiedy nie istnieje uregulowanie ustawowe. To prawda, że w tamtej sprawie Trybunał musiał wydać rozstrzygnięcie wyłącznie w przedmiocie stanu faktycznego, w którym nie można było zidentyfikować aktu prawnego, na którym opierał się system pomocy. Trybunał nie odniósł się jednak tym samym do sytuacji, w których organy administracyjne jednolicie stosują akt prawny w określony sposób, wykraczając poza jego brzmienie. W związku z powyższym Sąd nie wyklucza w pkt 123 zaskarżonego wyroku, że Komisja mogłaby stwierdzić, iż system pomocy istnieje, jeżeli cechy charakterystyczne systematycznego sposobu postępowania odpowiadają wymogom

<sup>19</sup> Zobacz w szczególności wersja językowa angielska („act”), włoska („atto”) i portugalska („ato”).

<sup>20</sup> W wersji hiszpańskiej „dispositivo”, a w wersji francuskiej „disposition”.

<sup>21</sup> „[R]etsakt” w wersji duńskiej, „Regelung” w wersji niemieckiej, „regeling” w wersji niderlandzkiej i „rättsakt” w wersji szwedzkiej.

<sup>22</sup> Zobacz opinią rzecznika generalnego M. Watheleta w sprawach połączonych Scuola Elementare Maria Montessori/Komisja i Komisja/Scuola Elementare Maria Montessori i Ferracci (od C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:229, pkt 34 i nast.).

<sup>23</sup> Wyrok z dnia 13 kwietnia 1994 r., Niemcy i Pleuger Worthington/Komisja (C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129, pkt 14, 15, 23).

<sup>24</sup> Wyrok z dnia 13 kwietnia 1994 r., Niemcy i Pleuger Worthington/Komisja (C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129, pkt 14, 15, 23).

określonym w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. W pkt 124 Sąd stwierdził zaś jedynie, że Komisja nie wykazała, że taki systematyczny sposób postępowania nie ma znamion utrwalonej praktyki administracyjnej.

68. W konsekwencji argumentu Komisji podniesionego w ramach części pierwszej zarzutu nie można uwzględnić.

***b) W przedmiocie wykazania istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej***

69. Decydujące znaczenie ma zatem to, czy Sąd – jak podnosi Komisja – naruszył prawo, przyjmując zbyt surowe wymogi w zakresie wykazania istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej. W tym względzie w pkt 134 wyroku Sąd stwierdził, że w spornej decyzji Komisja nie wykazała, iż istniał systematyczny sposób postępowania belgijskich organów podatkowych, który został zastosowany we wszystkich odnośnych interpretacjach indywidualnych.

70. Jak wyjaśniono powyżej<sup>25</sup>, ocena okoliczności faktycznych przez Sąd co do zasady nie stanowi kwestii prawnej, która jako taka podlega kontroli Trybunału. Jeżeli Sąd dokonał ustalenia lub oceny okoliczności faktycznych, Trybunał jest jednak uprawniony na podstawie art. 256 TFUE do kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd<sup>26</sup>.

71. Dokładniej rzecz ujmując, Sąd uważa, że Komisja nie wykazała w sposób wymagany prawem istnienia systematycznego sposobu postępowania (pkt 126 zaskarżonego wyroku). Sąd uznał, że nie wyjaśniła ona, dlaczego dokonała takiego, a nie innego wyboru próby, ani też nie podała powodów, dla których została ona uznana za reprezentatywną dla wszystkich interpretacji indywidualnych (pkt 127 zaskarżonego wyroku). Zdaniem Sądu Komisja podała „przykłady mogące ilustrować wszystkie interpretacje indywidualne”, nie uzasadniając ich wyboru ani reprezentatywności (pkt 128 zaskarżonego wyroku).

72. Jak zostanie wyjaśnione poniżej, w celu wykazania istnienia systemu Komisja może ograniczyć się do zbadania prób (zob. w tej kwestii część 1). Należy zatem zbadać, czy Sąd dopuścił się naruszenia prawa, podważając dokonany przez Komisję wybór próby (zob. w tej kwestii część 2).

***1) W przedmiocie wykazania istnienia systemu pomocy na podstawie próby***

73. Komisja zazwyczaj kwestionuje interpretacje indywidualne jako pomoc indywidualną<sup>27</sup>. Nie wyklucza to jednak, że również w przypadku interpretacji indywidualnych Komisja może wykazać istnienie utrwalonej praktyki administracyjnej organów podatkowych danego państwa członkowskiego. W tym celu musi jednak udowodnić systematyczny sposób postępowania po stronie organów podatkowych.

<sup>25</sup> Punkt 46 niniejszej opinii.

<sup>26</sup> Wyroki: z dnia 14 grudnia 2017 r., EBMA/Giant (Chiny) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, pkt 33); z dnia 4 lutego 2020 r., Uniwersytet Wrocławski i Polska/REA (C-515/17 P i C-561/17 P, EU:C:2020:73, pkt 47); z dnia 18 czerwca 2020 r. Komisja/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, pkt 93).

<sup>27</sup> Zobacz wyrok Sądu z dnia 24 września 2019 r., Holandia i in./Komisja (T-760/15, EU:T:2019:669); a także toczące się sprawy: C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja; C-898/19 P, Irlandia/Komisja i in.; C-465/20 P, Komisja/Irlandia i in.

74. Praktyka administracyjna cechuje się pewnym stopniem utrwalenia i ogólności<sup>28</sup>. Taka praktyka jest utrwalona, jeżeli rozpowszechniła się w taki sposób, że odnosi się wrażenie, iż przypadki należące do określonej kategorii są zawsze traktowane w ten sposób.

75. Wykazywanie istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej wiąże się naturalnie z pewnymi nieścisłościami, w szczególności jeśli państwo nie wydało w tej kwestii przepisów administracyjnych. Niemniej jednak samo wrażenie istnienia praktyki administracyjnej nie jest wystarczające. Jeżeli istnieje ustawa, Komisja musi natomiast wykazać, że ta praktyka administracyjna stale wykracza poza samo wykonywanie kompetencji ustawowych. W przeciwnym razie ustawa ta sama stanowiłaby system pomocy.

76. W niniejszej sprawie Komisja zarzuca Belgii, że jej organy podatkowe stale nieprawidłowo stosowały art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Podczas gdy na podstawie tego przepisu dozwolone jest dokonanie korekty zysków w przypadku porozumień zawieranych między dwoma przedsiębiorstwami należącymi do grupy przedsiębiorstw, zdaniem Komisji belgijskie organy podatkowe przyznawały zwolnienie niezależnie od takich porozumień.

77. Zgodnie z ustaleniami Sądu wystarczyło, aby zyski były związane z zaistnieniem nowej sytuacji, takiej jak reorganizacja powodująca relokację centralnego przedsiębiorcy do Belgii, utworzenie miejsc pracy czy inwestycje<sup>29</sup>. Organy belgijskie promowały nawet, jak Komisja jeszcze raz obrazowo wyjaśniła na rozprawie, możliwość uzyskania interpretacji indywidualnych, w wyniku których dokonuje się ujemnej korekty zysków (czasami określanej również „zwolnieniem z podatku nadmiernych zysków”)<sup>30</sup>.

78. Jeżeli jednak, patrząc z zewnątrz, odnosi się wrażenie, że wiele interpretacji cechuje się tym samym podejściem i uzasadnieniem, stanowi to przesłankę przemawiającą za istnieniem utrwalonej praktyki administracyjnej.

79. Komisja nie musi w tym celu badać każdej kwestionowanej decyzji z osobna. Może oprzeć dowód na istnieniu praktyki administracyjnej również na próbie<sup>31</sup>. Musi jednak uzasadnić, że wybrana przez nią próba jest reprezentatywna. Próba ta musi być wystarczająco znaczna dla potrzeb danego przypadku<sup>32</sup>. W tym celu próbę można wybrać zupełnie przypadkowo lub też w taki sposób, aby z określonych danych częściowych można było możliwie najpewniej wyciągać wnioski odnoszące się do całości.

80. W przypadku tej drugiej metody wszystkie parametry mające znaczenie dla wyboru próby muszą wynikać ze spornej decyzji. Uzasadnienie reprezentatywności próby przedstawione przez Komisję w odwołaniu byłoby zatem przedłożone z opóźnieniem i nie mogłoby z tego powodu zostać uwzględnione.

<sup>28</sup> Wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Komisja/Niemcy (C-387/99, EU:C:2004:235, pkt 42); z dnia 26 kwietnia 2005 r., Komisja/Irlandia (C-494/01, EU:C:2005:250, pkt 28).

<sup>29</sup> Punkt 90 zaskarżonego wyroku oraz motywy 103, 139 spornej decyzji.

<sup>30</sup> Przypis 52 w spornej decyzji.

<sup>31</sup> Zobacz wyroki: z dnia 14 października 1987 r., Niemcy/Komisja (248/84, EU:C:1987:437, pkt 18); z dnia 20 grudnia 2017 r., Hiszpania/Komisja (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, pkt 77).

<sup>32</sup> Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hiszpania/Komisja (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, pkt 77).

*2) W przedmiocie wykazania istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej w niniejszym przypadku*

81. Powstaje zatem pytanie, czy w pkt 126 zaskarżonego wyroku Sąd słusznie stwierdził, że w spornej decyzji Komisji nie udało się w wystarczającym stopniu wykazać istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej.

82. W pkt 127 zaskarżonego wyroku Sąd wyjaśnia, że Komisja zbadała próbę złożoną z 22 interpretacji indywidualnych z 66 wchodzących w grę interpretacji. Jego zdaniem nie wyjaśniła ona jednak podstaw, na jakich dokonała wyboru tej próby, ani nie wskazała powodów, dla których została ona uznana za reprezentatywną dla wszystkich interpretacji indywidualnych. Ograniczyła się do tego, aby zbadane interpretacje obejmowały okres, w którym wydano kwestionowane rozstrzygnięcia.

83. Ponadto w pkt 128 zaskarżonego wyroku Sąd krytykuje to, że nie wyjaśniono powodów, dla których w spornej decyzji zwięźle opisano sześć interpretacji indywidualnych z tej próby. Sąd wskazał również, że w spornej decyzji nie uzasadniono też, dlaczego tych sześć interpretacji indywidualnych ma być wystarczająco reprezentatywnych dla wszystkich 66 interpretacji indywidualnych.

84. Wbrew stanowisku Sądu nie należy kwestionować spornej decyzji w zakresie, w jakim wspomnianych sześć przykładowych interpretacji indywidualnych stanowi jedynie – cytując Sąd – „przykłady mogące ilustrować wszystkie interpretacje indywidualne”<sup>33</sup>. Przykłady mogące ilustrować wszystkie interpretacje indywidualne nie są bowiem uzasadnieniem stanowiącym podstawę decyzji, lecz służą jedynie jej ilustracji.

85. Jeśli chodzi natomiast o uzasadnienie stanowiące podstawę spornej decyzji, dokonany przez Komisję wybór, jak wyjaśniono powyżej, musi być reprezentatywny. Należy przy tym uwzględnić wszystkie parametry, które zadecydowały o wyborze próby. Powinno się zbadać je w ramach oceny całościowej<sup>34</sup>.

86. W niniejszej sprawie Komisja zbadała najpierw 22 z 66 odnośnych interpretacji indywidualnych, w związku z czym próba obejmowała 1/3 z nich. Liczby tej nie można kwestionować. Ponadto wszystkie interpretacje zostały wydane przez ten sam podmiot – belgijskie biuro ds. interpretacji indywidualnych.

87. Co więcej, wszystkie 22 wybrane i zbadane interpretacje indywidualne dotyczyły korekty zysków na korzyść wnioskodawców należących do wielonarodowych grup przedsiębiorstw. W ten sposób belgijskie organy podatkowe dokonywały – jak określa to Komisja – w przypadku określonych przedsiębiorstw fikcyjnego opodatkowania zysków, które nie wynika z art. 185 ust. 2 CIR 92.

<sup>33</sup> Punkt 128 zaskarżonego wyroku.

<sup>34</sup> Zobacz ogólnie utrwalone orzecznictwo w kwestii obowiązku uzasadnienia, wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r., Komisja/Sytraval i Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, pkt 63); z dnia 11 grudnia 2008 r., Komisja/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, pkt 43); z dnia 10 marca 2016 r., HeidelbergCement/Komisja (C-247/14 P, EU:C:2016:149, pkt 16); z dnia 4 czerwca 2020 r., Węgry/Komisja (C-456/18 P, EU:C:2020:421, pkt 57).

88. Wreszcie, Komisja wybrała interpretacje indywidualne z lat 2004, 2007, 2010 i 2013. Informacja ta wynika, co prawda, jedynie z motywu 3 spornej decyzji. Motyw ten nie znajduje się we fragmencie spornej decyzji dotyczącym oceny podjętego środka, lecz ogranicza się do przedstawienia postępowania.

89. Z tabeli zawartej w motywie 59 spornej decyzji wynika jednak, że te 22 interpretacje indywidualne, które obejmuje próba, to wszystkie interpretacje indywidualne z wybranych lat. Ponieważ w 2004 r. nie wydano żadnej interpretacji indywidualnej, Komisja sięgnęła po 2005 r., tj. pierwszy rok, w którym wydawano tego rodzaju interpretacje indywidualne. W związku z tym w pkt 127 zaskarżonego wyroku Sąd trafnie udokumentował wyjaśnienia Komisji, w myśl których jej badanie obejmowało interpretacje wydane na początku, w połowie i na końcu okresu, w którym biuro ds. interpretacji indywidualnych wydawało takie interpretacje.

90. W konsekwencji w spornej decyzji Komisja wykazała, że próba jest w swym całokształcie reprezentatywna, a tym samym wystarczająca dla udowodnienia istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej.

91. Nie zmienia tego również fakt, że pojedyncze wnioski wycofywano po wstępnym etapie postępowania. Jak wynika z pkt 112 zaskarżonego wyroku, na przykład w 2014 r. tylko około 50% wniosków zakończyło się ostatecznie wydaniem interpretacji indywidualnej. W przedmiocie pozostałej połowy wniosków nie wydano natomiast żadnej interpretacji.

92. Nie ma to jednak znaczenia, ponieważ z jednej strony Komisja nie ujęła w ogóle 2014 r. w swojej próbie. Z drugiej strony belgijskie organy poinformowały natomiast Komisję, „że od chwili wprowadzenia kwestionowanego systemu nigdy nie odrzuciły żadnego wniosku o interpretację indywidualną umożliwiającą skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków”<sup>35</sup>. W tej sytuacji Komisja mogła wyjść z założenia, że jej ocena obejmowała praktykę belgijskich organów podatkowych w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych w całości.

93. W ramach kontroli pomocy państwa należy w tym zakresie uwzględnić okoliczność, że Komisja jest zdana na współpracę ze strony danego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 5, 12 i 20 rozporządzenia 2015/1589 może ona skierować do państwa członkowskiego wnioski o udzielenie informacji. Instytucja ta może w tym względzie polegać na tym, że informacje przekazane przez państwo członkowskie będą prawdziwe i kompletne. Nie jest zobowiązana do przeprowadzania dodatkowych badań.

94. W konsekwencji Komisja w wystarczającym stopniu wyjaśniła w spornej decyzji wybór próby i powody, dla których uznała ją za reprezentatywną dla wszystkich interpretacji indywidualnych. W związku z tym nie ma potrzeby, aby bardziej szczegółowo rozpatrywać argument Komisji, zgodnie z którym już samo powołanie się w spornej decyzji na decyzję o wszczęciu postępowania jest wystarczające, aby sprostać wymogom dowodowym<sup>36</sup>.

95. Podsumowując, Sąd naruszył zatem prawo, uznając niesłusznie, że próba nie jest pod względem prawnym wystarczająco reprezentatywna i nie może sprostać wymogom dowodowym w zakresie istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej.

<sup>35</sup> „Wskazujemy, że nie wydano żadnej decyzji odmownej” – motyw 59 spornej decyzji lub przypis 41.

<sup>36</sup> Nie jest oczywiste, czy należy to do kontekstu spornej decyzji. Decyzja o wszczęciu postępowania i decyzja odmowna to dwa różne akty prawne wydawane w różnych momentach z różnych perspektyw, podlegające różnym kryteriom kontroli sądowej.

**c) Wnioski w przedmiocie części pierwszej zarzutu**

96. Część pierwsza zarzutu jest zatem zasadna.

**2. W przedmiocie drugiej przesłanki, związanej z „brakiem dalszych środków wykonawczych” (część druga zarzutu)**

97. W ramach części drugiej zarzutu Komisja podnosi, że Sąd dokonał błędnej wykładni drugiej przesłanki określonej w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, związanej z brakiem konieczności podjęcia dalszych środków wykonawczych.

98. W pkt 120 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że Komisja doszła do błędnego wniosku, iż omawiany belgijski system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie wymaga przyjęcia dalszych środków wykonawczych.

99. Wcześniej w pkt 86 zaskarżonego wyroku Sąd słusznie zdefiniował przesłankę systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 w ten sposób, że wypłaty pomocy indywidualnej muszą być dokonywane bez potrzeby przyjmowania dalszych środków wykonawczych. Decydujące znaczenie ma przy tym to, by istotne elementy przedmiotowego systemu pomocy wynikały z przepisów uznanych za jego podstawę.

100. Wykazane wyżej<sup>37</sup> naruszenie prawa, którego dopuścił się Sąd, dotyczy jednak również tej części zarzutu. Ponieważ Sąd uznał, że nie wykazano w wystarczającym stopniu istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej belgijskich organów podatkowych, zbadał przesłankę braku dalszych środków wykonawczych wyłącznie pod kątem podstawy ustawowej korekty zysków z tytułu art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92.

101. Jeżeli podstawą systemu pomocy jest ustawa, jej zastosowanie przez organ administracyjny stanowi zwykle ewentualny dalszy środek wykonawczy. Z takimi dalszymi środkami wykonawczymi nie mamy jednak do czynienia wówczas, gdy przyznanie pomocy indywidualnej następuje już z mocy samej ustawy, bez przyznawania organowi administracyjnemu zakresu decyzyjnego w indywidualnej sprawie.

102. W pkt 87 zaskarżonego wyroku Sąd co do zasady słusznie wychodzi z założenia, że władze krajowe nie mogą dysponować żadnym „zakresem uznania”. Ich uprawnienia muszą ograniczać się do technicznego stosowania przepisów. Jedynie w ten sposób można wykluczyć istnienie dalszych środków wykonawczych. Decydujące znaczenie ma więc to, czy organy dysponują prawdziwym zakresem uznania, czy też jedynie upoważnieniem do podejmowania decyzji w ramach związania przepisem. Konieczność wystąpienia przez podatnika z wnioskiem nie ma znaczenia dla potrzeby podjęcia dalszych środków wykonawczych, na co Sąd słusznie wskazuje w pkt 100 zaskarżonego wyroku.

103. Jeżeli jednak – jak w niniejszym przypadku – system polega na utrwalonej praktyce administracyjnej, co do zasady nie podejmuje się dalszych środków wykonawczych, ponieważ ta utrwalona praktyka administracyjna stanowi już całokształt środków z zakresu przyznawania pomocy indywidualnej.

<sup>37</sup> Punkt 81 i nast. niniejszej opinii.



104. W przypadku istnienia utrwalonej praktyki administracyjnej dalszy środek wykonawczy mógłby polegać wyłącznie na tym, że poszczególni urzędnicy w ramach tej praktyki byłiby upoważnieni do podejmowania decyzji w indywidualnej sprawie, co pozwalałoby im odstąpić od opodatkowania stanowiącego w istocie taką praktykę.

105. W niniejszym postępowaniu nie mamy do czynienia z takim przypadkiem. W zakresie, w jakim belgijskie organy podatkowe, wykraczając poza brzmienie art. 185 ust. 2 CIR 92, porównywały zysk danego przedsiębiorstwa z zyskiem przedsiębiorstwa nienależącego do grupy przedsiębiorstw, zawsze dokonywano korekty, dostosowując wysokość zysku do niższej wysokości będącego przedmiotem porównania zysku przedsiębiorstwa nienależącego do grupy przedsiębiorstw. Ponieważ korekty tej dokonywano bez wyjątku według takiej samej metody, organ podatkowy nie dysponował jakimkolwiek własnym zakresem decyzyjnym w indywidualnej sprawie.

106. W szczególności nic w niniejszym postępowaniu nie wskazuje na to, że belgijskie organy podatkowe mogłyby dokonać korekt zysku różnej wielkości, gdyby dwa identyczne przedsiębiorstwa należące do grupy przedsiębiorstw wystąpiły z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, ponieważ uważałyby, że jednemu z nich należy przysporzyć większych korzyści niż drugiemu.

107. W związku z tym stwierdzenie przez Sąd, że były w tym przypadku potrzebne dalsze środki wykonawcze, stanowi naruszenie prawa. Również część druga zarzutu jest zatem zasadna.

### **3. W przedmiocie trzeciej przesłanki, dotyczącej zawartej w przepisie ogólnej i abstrakcyjnej definicji beneficjentów (część trzecia zarzutu)**

108. W ramach części trzeciej zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że dokonał błędnej wykładni trzeciej przesłanki przewidzianej w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, dotyczącej ogólnej i abstrakcyjnej definicji beneficjentów, oraz przeinaczył motywy 66, 102, 103, 109, 139 i 140 spornej decyzji, przyjmując, że dalsze środki wykonawcze były niezbędne w celu określenia beneficjentów zwolnienia z opodatkowania „nadmiernych zysków”.

109. Definicja beneficjentów została przeanalizowana przez Sąd w pkt 114–119 zaskarżonego wyroku. W jego pkt 119 doszedł on do wniosku, że określenie beneficjentów musi być dokonane w drodze dalszych środków wykonawczych. W myśl pkt 115 zaskarżonego wyroku nie można zidentyfikować beneficjentów wyłącznie na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Zgodnie z pkt 116 zaskarżonego wyroku zidentyfikowani przez Komisję beneficjenci systemu w rozumieniu motywu 102 spornej decyzji odpowiadają znacznie bardziej szczególnej kategorii, niż zdefiniowano to w ustawie. Inne zidentyfikowane przez Komisję akty nie zawierają jednak dodatkowych szczegółów (pkt 117 zaskarżonego wyroku).

110. Również w tym zakresie Sąd dopuścił się naruszenia prawa. W pkt 115 zaskarżonego wyroku przyjął on, co prawda, co do zasady właściwe kryterium oceny ogólnej i abstrakcyjnej definicji beneficjentów w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Taka definicja jest ogólna i abstrakcyjna, jeżeli beneficjentów można zidentyfikować wyłącznie na podstawie danego przepisu, bez dalszych środków wykonawczych.

111. W tym samym punkcie Sąd uznał też słusznie, że zgodnie z art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 zwolnienie z podatku ogranicza się do podmiotów należących do „wielonarodowej grupy przedsiębiorstw powiązanych”. Mający identyczne brzmienie motyw 109 spornej decyzji nie został w tym względzie przeinaczony.

112. W pkt 116 zaskarżonego wyroku Sąd nie dostrzega jednak, że bardziej szczegółowy opis beneficjenta przedstawiony w motywie 102 spornej decyzji sam w sobie stanowi część systemu pomocy<sup>38</sup>. To, że beneficjenci systemu zidentyfikowani przez Komisję różnią się od tych wskazanych w art. 185 ust. 2 CIR 92, wynika po prostu z faktu, że Komisja nie uznała za system pomocy art. 185 ust. 2 CIR 92, lecz utrwaloną praktykę administracyjną.

113. Sąd niesłusznie stwierdził zatem, że definicja beneficjentów w ramach systemu – w tym przypadku utrwalonej praktyki administracyjnej – nie jest ogólna i abstrakcyjna. W związku z tym również część trzecia zarzutu jest zasadna.

#### **4. Wnioski w przedmiocie zasadności odwołania**

114. Podsumowując, Sąd niesłusznie uznał, że przesłanki określone w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 nie zostały w niniejszej sprawie spełnione. Przeciwnie, w spornej decyzji Komisja w wystarczającym stopniu wykazała, że belgijska praktyka w zakresie ujemnej korekty zysków przedsiębiorstw należących do wielonarodowych grup przedsiębiorstw stanowi system pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Odwołanie jest zatem zasadne.

### **C. W przedmiocie skargi wniesionej do Sądu**

115. Zgodnie z art. 61 ust. 1 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może sam wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala, lub skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd.

116. W niniejszej sprawie stan postępowania nie pozwala na wydanie ostatecznego orzeczenia. Nawet jeśli bowiem Trybunał stwierdzi, że wszystkie przesłanki istnienia systemu pomocy są spełnione, Sąd musi jeszcze ocenić, czy interpretacje indywidualne dotyczące ujemnej korekty zysków stanowią pomoc państwa i czy odzyskanie domniemanej pomocy narusza w szczególności zasady legalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ nakazano je z naruszeniem prawa.

117. Sąd nie badał zarzutów dotyczących tych kwestii. Również w zawieszonych postępowaniach podobnych do niniejszego postępowania pilotażowego nie przeprowadzono przed Sądem kontradyktoryjnej debaty w przedmiocie podnoszonych w nich zarzutów. Ich rozpatrzenie wymaga zarządzenia dodatkowych środków organizacji postępowania<sup>39</sup>. W konsekwencji należy przekazać sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd.

### **D. Niedopuszczalność odwołania wzajemnego**

118. Następnie należy zbadać, czy wniesione przez Belgię odwołanie wzajemne jest dopuszczalne.

<sup>38</sup> Punkt 78 niniejszej opinii.

<sup>39</sup> Zobacz w odniesieniu do odwrotnej sytuacji wyrok z dnia 8 września 2020 r., Komisja i Rada/Carreras Sequeros i in. (C-119/19 P i C-126/19 P, EU:C:2020:676, pkt 130).

119. Zgodnie z art. 56 akapit drugi zdanie pierwsze statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odwołanie może zostać wniesione przez każdą stronę, której żądania nie zostały uwzględnione, w całości lub w części. W niniejszej sprawie żądanie Belgii zmierza do tego, aby uchylić wyrok Sądu w zakresie, w jakim Sąd oddalił pierwszy z podniesionych przez Belgię zarzutów.

120. Nawet jeżeli żądania odwołania wzajemnego zgodnie z art. 178 § 1 regulaminu postępowania mogą mieć na celu „uchylenie, w całości lub w części, orzeczenia Sądu”, Trybunał orzekł, że podstawową zasadą rządzącą odwołaniami jest to, iż odwołanie powinno być skierowane przeciwko sentencji orzeczenia Sądu i nie może zmierzać wyłącznie do zmiany niektórych elementów uzasadnienia tego orzeczenia<sup>40</sup>.

121. Odpowiada to również sformułowaniu użytemu w ogólnym przepisie dotyczącym żądań odwołania zawartym w art. 169 § 1 regulaminu postępowania. Odwołanie, które ma na celu nie uchylenie, choćby w części, zaskarżonego wyroku, to jest jego sentencji, lecz jedynie zmianę określonych fragmentów uzasadnienia, jest w jego świetle niedopuszczalne<sup>41</sup>.

122. Chodzi o to, że każda strona wnosząca odwołanie musi potrzebować ochrony prawnej. Wynika to już z art. 56 akapit drugi zdanie pierwsze statutu i dotyczy również odwołań wzajemnych.

123. W niniejszym postępowaniu przesłanka ta nie została spełniona. Albo odwołanie Komisji zostanie bowiem oddalone, a uchylenie spornej decyzji stanie się – w pełni zgodnie z żądaniem Belgii – prawomocne, albo też Trybunał skieruje sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd. Rozstrzygnięcie w przedmiocie rozważań Sądu dotyczących kompetencji podatkowych państw członkowskich Trybunał wydałby wówczas dopiero w kolejnym postępowaniu odwoławczym.

124. Odwołanie wzajemne Belgii jest zatem niedopuszczalne.

## VI. W przedmiocie kosztów

125. Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania, jeżeli odwołanie jest zasadne i Trybunał wydaje orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, rozstrzyga on również o kosztach. Ponieważ nie ma to miejsca w niniejszym przypadku, rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

## VII. Wnioski

126. Proponuję, aby Trybunał orzekł, co następuje:

- 1) Odwołanie wzajemne Królestwa Belgii zostaje odrzucone jako niedopuszczalne.
- 2) Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 14 lutego 2019 r., Belgia i Magnetrol International/Komisja (T-131/16 i T-263/16, EU:T:2019:91), zostaje uchylony.

<sup>40</sup> Wyroki: z dnia 14 listopada 2017 r., British Airways/Komisja (C-122/16 P, EU:C:2017:861, pkt 51); z dnia 25 lipca 2018 r., Société des produits Nestlé i in./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P i C-95/17 P, EU:C:2018:596, pkt 41); z dnia 16 lipca 2020 r. Inclusion Alliance for Europe/Komisja (C-378/16 P, EU:C:2020:575, pkt 57).

<sup>41</sup> Wyroki: z dnia 15 listopada 2012 r., Al-Aqsa/Rada (C-539/10 P i C-550/10 P, EU:C:2012:711, pkt 44, 50); z dnia 25 lipca 2018 r., Société des produits Nestlé i in./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P i C-95/17 P, EU:C:2018:596, pkt 42, 43).

- 3) Sprawa zostaje skierowana do ponownego rozpoznania przez Sąd, aby orzekł on w przedmiocie pozostałych zarzutów.
- 4) Rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.