



## Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (siódma izba w składzie powiększonym)

z dnia 14 lutego 2019 r.\*

Pomoc państwa – System pomocy wprowadzony w życie przez Belgię – Decyzja uznająca system pomocy za niezgodny z rynkiem wewnętrznym i z prawem oraz nakazująca odzyskanie pomocy – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling) – Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków – Autonomia podatkowa państw członkowskich – Pojęcie systemu pomocy – Dalsze środki wykonawcze

W sprawach T-131/16 i T-263/16

**Królestwo Belgii**, reprezentowane początkowo przez C. Pochet, M. Jacobs i J.C. Halleux'go, a następnie przez C. Pochet i J.C. Halleux'go, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez adwokatów M. Segurę Catalán i M. Clayton,

strona skarżąca w sprawie T-131/16,

popierane przez

**Irlandię**, reprezentowaną początkowo przez E. Creedon, G. Hodge i A. Joyce'a, następnie przez K. Duggan, M. Browne i A. Joyce'a oraz w końcu przez A. Joyce'a i J. Quaney, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Gallaghera, M. Collinsa, SC, B. Doherty'ego i S. Kingston, barristers,

interwenient w sprawie T-131/16,

**Magnetrol International**, z siedzibą w Zele (Belgia), reprezentowana przez adwokatów H. Gilliamsa i J. Bockena,

strona skarżąca w sprawie T-263/16,

przeciwko

**Komisji Europejskiej**, reprezentowanej początkowo przez P.J. Loewenthala i B. Stromsky'ego, a następnie przez P.J. Loewenthala i F. Tomat, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mających za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądanie stwierdzenia nieważności decyzji Komisji (UE) 2016/1699 z dnia 11 stycznia 2016 r. w sprawie programu pomocy państwa dotyczącego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Belgię (Dz.U. 2016, L 260, s. 61),

\* Język postępowania: angielski.

SĄD (siódma izba w składzie powiększonym),

w składzie: M. van der Woude, prezes, V. Tomljenović (sprawozdawca), E. Bieliūnas, A. Marcoulli i A. Kornezov, sędziowie,

sekretarz: S. Spyropoulos, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 czerwca 2018 r.,  
wydaje następujący

**Wyrok**

**Okoliczności powstania sporu**

***Ramy prawne***

*W przedmiocie kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.*

- 1 W Belgii zasady opodatkowania dochodów są skodyfikowane w 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”.
- 2 Jeśli chodzi w szczególności o podstawę opodatkowania osób prawnych, to art. 185 CIR 92 przewiduje, że osoby prawne podlegają opodatkowaniu w zakresie całkowitej kwoty ich zysków, w tym wypłaconych dywidend.

*W przedmiocie ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r.*

- 3 W dniu 24 grudnia 2002 r. została przyjęta ustawa zmieniająca system opodatkowania dochodów osób prawnych i ustanawiająca system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (zwana dalej „ustawą z dnia 24 grudnia 2002 r.”). Artykuł 20 tej ustawy przewiduje, że państwowy federalny organ podatkowy podejmuje w drodze interpretacji indywidualnych decyzje w sprawie wszystkich wniosków dotyczących stosowania przepisów podatkowych. Ponadto 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. Poza tym w przepisie tym wskazano, że interpretacja indywidualna nie może pociągać za sobą zwolnienia z podatku lub jego zmniejszenia.
- 4 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.
- 5 Ponadto art. 23 ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r. stanowi, że interpretacja indywidualna jest wydawana na okres, który nie może przekroczyć pięciu lat, z wyjątkiem przypadków uzasadnionych przedmiotem wniosku.

*W przedmiocie ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniającej CIR 92*

- 6 Ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniającą CIR 92 oraz ustawę z dnia 24 grudnia 2002 r. (zwaną dalej „ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r.”) Królestwo Belgii wprowadziło nowe przepisy podatkowe dotyczące transakcji transgranicznych podmiotów powiązanych w ramach grupy wielonarodowej, przewidujące między innymi korektę zysków podlegających opodatkowaniu, zwaną „korektą współzależną”.

*– Uzasadnienie*

- 7 Zgodnie z uzasadnieniem zawartym w projekcie ustawy przedstawionym izbie reprezentantów przez rząd Królestwa Belgii 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 ustępu drugiego, który opiera się na art. 9 konwencji modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku. 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.

*– Artykuł 185 ust. 2 CIR 92*

- 8 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”.

*W przedmiocie okólnika administracyjnego z dnia 4 lipca 2006 r.*

- 9 Okólnik z dnia 4 lipca 2006 r. dotyczący stosowania zasady ceny rynkowej (zwany dalej „okólnikiem administracyjnym z dnia 4 lipca 2006 r.”) został wysłany w imieniu ministra finansów do urzędników ogólnej administracji podatkowej, aby objaśnić w szczególności dodanie ustępu drugiego 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 pozwalającą – z uwzględnieniem tej zasady – na skorygowanie podlegającego opodatkowaniu zysku wynikającego z transgranicznych stosunków wewnątrz grupy między spółkami powiązаныmi należącymi do grupy wielonarodowej.

- 10 I tak 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 poprzez uwzględnienie zysków, które spółka będąca rezydentem powinna była osiągnąć w ramach danej transakcji na warunkach rynkowych.
- 11 Z drugiej strony w okólniku stwierdzono, że celem ujemnej korekty współzależnej przewidzianej w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 jest uniknięcie lub wyeliminowanie (ewentualnego) podwójnego opodatkowania. W okólniku wskazano, że w tym względzie nie można ustalić żadnego kryterium, ponieważ korektę tę należy przeprowadzać w poszczególnych przypadkach na podstawie dostępnych informacji dostarczonych w szczególności przez podatnika. Ponadto w okólniku zaznaczono, że korekty współzależnej dokonuje się tylko wtedy, gdy organ podatkowy lub biuro ds. interpretacji indywidualnych uznaje korektę za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości. Poza tym uściślono, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 nie ma 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.

*W przedmiocie odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92*

- 12 W dniu 13 kwietnia 2005 r. w odpowiedzi na pytania poselskie dotyczące zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków belgijski minister finansów najpierw potwierdził, 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. Następnie potwierdził, 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. Wreszcie potwierdził stanowisko, że ustalenie, które przedsiębiorstwa zagraniczne w ramach swoich zysków muszą uwzględnić ten dodatkowy zysk, nie leży w kompetencji belgijskich organów podatkowych.
- 13 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 uściślił 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. I tak, 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, że ponieważ do belgijskich organów podatkowych nie należy ustalanie, którym zagranicznym spółkom należy przypisać nadmierny zysk, wymiana informacji w tym zakresie z zagranicznymi organami podatkowymi nie jest możliwa.
- 14 Wreszcie 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 zatwierdził 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.

### *Zaskarżona decyzja*

- 15 Decyzją (UE) 2016/1699 z dnia 11 stycznia 2016 r. w sprawie programu pomocy państwa dotyczącego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Belgię (Dz.U. 2016, L 260, s. 61, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”) Komisja Europejska stwierdziła, że zwolnienia przyznane przez Królestwo Belgii 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.
- 16 Ponadto Komisja nakazała odzyskanie tak przyznanej pomocy od beneficjentów, których ostateczny wykaz miał zostać następnie sporządzony przez Królestwo Belgii. W załączniku do zaskarżonej decyzji zostało zidentyfikowanych, w sposób orientacyjny i na podstawie informacji dostarczonych przez Królestwo Belgii w toku postępowania administracyjnego, 55 beneficjentów, w tym Magnetrol International, skarżąca w sprawie T-263/16.
- 17 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o ocenę środka pomocy (motywy 94–110 zaskarżonej decyzji), Komisja uznała, że przedmiotowy środek stanowi system pomocy oparty na art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 tak, jak był on stosowany przez belgijskie organy podatkowe. To stosowanie wyjaśniono w uzasadnieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., w okólniku administracyjnym z dnia 4 lipca 2006 r. oraz w odpowiedziach ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Zdaniem Komisji akty te stanowią podstawę przyznawania przedmiotowych zwolnień. Ponadto Komisja uznała, że zwolnienia te były przyznawane bez konieczności podejmowania dalszych środków wykonawczych do przepisów podstawowych, gdyż interpretacje indywidualne stanowią jedynie techniczną procedurę stosowania rozpatrywanego systemu. Komisja również zauważyła, że beneficjenci zwolnień są określani w sposób ogólny i abstrakcyjny w przepisach stanowiących podstawę systemu. Przepisy te dotyczą bowiem podmiotów należących do wielonarodowej grupy spółek.
- 18 W drugiej kolejności, jeśli chodzi o przesłanki stosowania art. 107 ust. 1 TFUE (motywy 111–117 zaskarżonej decyzji), Komisja, po pierwsze, wskazała, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi interwencję państwa, którą można przypisać temu państwu i która prowadzi do uszczuplenia zasobów państwowych, ponieważ zwolnienie to pociąga za sobą zmniejszenie podatku należnego w Belgii od przedsiębiorstw korzystających z systemu. Po drugie, Komisja uznała, że przedmiotowy system może wpływać na wymianę handlową wewnątrz Unii Europejskiej, gdyż korzystają z niego spółki wielonarodowe prowadzące działalność w wielu państwach członkowskich. Po trzecie, Komisja podkreśliła, że przedmiotowy system zwalnia przedsiębiorstwa będące jego beneficjentami z ponoszenia kosztów, jakie normalnie musiałyby one ponieść, i w konsekwencji, wzmacniając pozycję finansową tych przedsiębiorstw, system ten zakłóca konkurencję lub grozi zakłóceniem konkurencji. Po czwarte, Komisja uznała, że przedmiotowy system przysparza selektywnej korzyści podmiotom belgijskim, na czym zyskują w ten sposób wyłącznie wielonarodowe grupy przedsiębiorstw, do których należą te podmioty.
- 19 Odnośnie do istnienia w szczególności selektywnej korzyści Komisja uznała, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi odstępstwo od systemu odniesienia zidentyfikowanego jako powszechny system opodatkowania dochodów osób prawnych w Belgii w zakresie, w jakim opodatkowany jest nie całkowity zysk rzeczywiście odnotowany przez daną spółkę, lecz skorygowany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej (motywy 118–134 zaskarżonej decyzji).
- 20 W tym względzie i tytułem głównym (motywy 135–143 zaskarżonej decyzji) Komisja uznała, że przedmiotowy system jest selektywny w pierwszym rzędzie dlatego, że jest dostępny tylko dla podmiotów należących do grupy wielonarodowej, a nie dla podmiotów samodzielnych lub należących do krajowych grup przedsiębiorstw. Co więcej, przedmiotowy system skutkuje selektywnością między grupami wielonarodowymi, które zmieniają swój model biznesowy, wprowadzając nowe rodzaje działalności w Belgii, a wszystkimi innymi podmiotami gospodarczymi, które nadal działają według

istniejących w Belgii modeli biznesowych. Wreszcie przedmiotowy system jest selektywny również de facto, gdyż jedynie podmioty belgijskie należące do grupy wielonarodowej dużej lub średniej wielkości, nie zaś podmioty należące do mniejszej grupy wielonarodowej, mogą faktycznie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.

- 21 Tytułem pomocniczym (motywy 144–170 zaskarżonej decyzji) Komisja wskazała, że nawet gdyby przyjąć, że system opodatkowania dochodów osób prawnych w Belgii zawiera zasadę zabraniającą opodatkowania zysku odnotowanego przez podmioty należące do grupy wielonarodowej, który przekracza zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, quod non, to przedmiotowe zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków stanowiłoby odstępstwo od systemu odniesienia z uwagi na to, że przyczyny uzasadniające zwolnienie z opodatkowania i metoda zastosowana do ustalenia nadmiernego zysku stanowią naruszenie zasady ceny rynkowej. Metoda ta składa się z dwóch etapów.
- 22 W ramach pierwszego etapu ceny wolnorynkowe stosowane w transakcjach zawieranych między podmiotem belgijskim należącym do grupy a przedsiębiorstwami, z którymi jest on powiązany, określa się na podstawie sprawozdania dotyczącego cen transferowych, dostarczonego przez podatnika. Ceny transferowe ustala się, stosując metodę marży transakcyjnej netto (MMTN). W ten sposób uzyskuje się zysk rezydualny lub zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej, który zdaniem Komisji opowiada zyskowi rzeczywiście odnotowanemu przez podmiot belgijski.
- 23 W trakcie drugiego etapu i na podstawie drugiego sprawozdania przedstawianego przez podatnika ustala się skorygowany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej przez podmiot belgijski, określając zysk, który uzyskałoby porównywalne samodzielne przedsiębiorstwo w porównywalnych okolicznościach. Różnica między zyskiem ustalonym w pierwszym i w drugim etapie (to jest zysk rezydualny minus skorygowany zysk osiągnięty zgodnie z zasadą ceny rynkowej) stanowi kwotę nadmiernego zysku, którą belgijskie organy podatkowe uznają za uzyskaną z tytułu synergii lub korzyści skali wynikających z przynależności do grupy przedsiębiorstw i w związku z tym niepodlegającą przypisaniu podmiotowi belgijskiemu.
- 24 Ów nadmierny zysk jest w ramach przedmiotowego systemu zwolniony z podatku. Tymczasem zdaniem Komisji to nieopodatkowanie przynosi selektywną korzyść beneficjentom systemu, w szczególności w zakresie, w jakim metoda obliczania nadmiernego zysku odbiega od metody prowadzącej do wiarygodnego oszacowania wyniku opartego na zasadach rynkowych, a zatem od zasady ceny rynkowej.
- 25 Ponadto, jeśli chodzi o uzasadnienie przedmiotowego systemu, Komisja uznała, że nie można go uzasadnić charakterem i strukturą belgijskiego systemu podatkowego (motywy 173–181 zaskarżonej decyzji). W przeciwieństwie bowiem do tego, co podniosło Królestwo Belgii, celem przedmiotowego systemu nie było uniknięcie podwójnego opodatkowania, gdyż w celu uzyskania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie było konieczne wykazanie, że zyski te zostały włączone do podstawy opodatkowania innej spółki.
- 26 W trzeciej kolejności, Komisja uznała, że przedmiotowe środki stanowią pomoc operacyjną i są w związku z tym niezgodne z rynkiem wewnętrznym. Ponadto, ponieważ środki te nie zostały zgłoszone Komisji zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, stanowią one bezprawnie przyznaną pomoc (motywy 189–194 zaskarżonej decyzji).
- 27 Jeśli chodzi o odzyskanie pomocy (motywy 195–211 zaskarżonej decyzji), to Komisja zauważyła, że Królestwo Belgii nie może powoływać się ani na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań beneficjentów, ani na zasadę pewności prawa, aby uchylić się od swojego obowiązku odzyskania pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym i bezprawnie przyznanej, oraz że kwoty podlegające zwrotowi można obliczyć dla każdego beneficjenta na podstawie różnicy między podatkiem, który byłby należny na podstawie rzeczywiście odnotowanego zysku, a podatkiem faktycznie zapłaconym na podstawie interpretacji indywidualnej.

28 Sentencja zaskarżonej decyzji ma następujące brzmienie:

*„Artykuł 1*

System zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków przewidziany w art. 185 [ust.] 2 lit. b) [CIR 92], w ramach którego [Królestwo] Belgi[i] wydał[o] interpretacje indywidualne na rzecz podmiotów belgijskich należących do wielonarodowych grup przedsiębiorstw, przez co przyznał[o] on[o] tym podmiotom korzyść wynikającą ze zwolnienia części realizowanego przez nie zysku z podatku od osób prawnych, stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i został wdrożony przez Belgię w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE.

*Artykuł 2*

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

*Artykuł 3*

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

*Artykuł 4*

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji [Królestwo] Belgi[i] przekazuje Komisji następujące informacje:
  - a) wykaz beneficjentów pomocy, o której mowa w art. 1, oraz łączną kwotę otrzymaną przez każdego z nich z tego tytułu;
  - b) łączną kwotę (kwota główna i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta;
  - c) szczegółowy opis środków już podjętych oraz środków planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji;

d) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy.

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

#### *Artykuł 5*

Niniejsza decyzja jest skierowana do Królestwa Belgii”.

### **Przebieg postępowania i żądania**

#### *Przebieg postępowania i żądania stron w sprawie T-131/16*

- 29 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 22 marca 2016 r. Królestwo Belgii wniosło skargę o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji.
- 30 Odrębnym pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 26 kwietnia 2016 r. Królestwo Belgii wystąpiło z wnioskiem o zastosowanie środka tymczasowego, wnosząc do prezesa Sądu o zawieszenie wykonania art. 2–4 zaskarżonej decyzji do czasu rozstrzygnięcia przez Sąd sprawy co do istoty. Postanowieniem prezesa Sądu z dnia 19 lipca 2016 r. wniosek o zastosowanie środka tymczasowego został przez niego oddalony, a koszty pozostawiono do rozstrzygnięcia w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.
- 31 W dniu 11 lipca 2016 r. Sąd zwrócił się do Królestwa Belgii o udzielenie odpowiedzi na jedno pytanie. Królestwo Belgii zastosowało się do tego żądania w piśmie z dnia 19 lipca 2016 r.
- 32 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 11 lipca 2016 r. Irlandia wniosła o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Królestwa Belgii. Decyzją z dnia 25 sierpnia 2016 r. prezes piątej izby Sądu uwzględnił wniosek Irlandii o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta. Irlandia przedstawiła swe uwagi, a strony główne ustosunkowały się do nich w wyznaczonych terminach.
- 33 Z uwagi na zmianę składu izb Sądu w dniu 21 września 2016 r., zgodnie z art. 27 § 5 regulaminu postępowania przed Sądem sędzia sprawozdawca został przydzielony do siódmej izby, której została zatem przydzielona niniejsza sprawa.
- 34 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 26 stycznia 2017 r. Królestwo Belgii wniosło o rozstrzygnięcie sprawy przez powiększony skład orzekający. W dniu 15 lutego 2017 r. Sąd odnotował na podstawie art. 28 § 5 regulaminu postępowania fakt, że sprawa została przekazana siódmej izbie w składzie powiększonym.
- 35 Z uwagi na przeszkodę w wykonywaniu obowiązków odnoszącą się do jednego z sędziów siódmej izby w składzie powiększonym decyzją z dnia 28 marca 2017 r. prezes Sądu wyznaczył wiceprezesa Sądu w celu uzupełnienia składu izby.
- 36 Na wniosek sędziego sprawozdawcy prezes siódmej izby w składzie powiększonym zdecydował, w dniu 12 grudnia 2017 r., na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania o rozpoznaniu sprawy w pierwszej kolejności.

- 37 Na wniosek sędziego sprawozdawcy Sąd (siódma izba w składzie powiększonym) zdecydował o otwarciu ustnego etapu postępowania oraz, w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 64 regulaminu postępowania, wezwał Królestwo Belgii i Komisję do udzielenia odpowiedzi na piśmie na zadane pytania. Strony zastosowały się do tego wezwania w wyznaczonym terminie.
- 38 Postanowieniem z dnia 17 maja 2018 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym, po wysłuchaniu stron, zdecydował o połączeniu spraw T-131/16, Belgia/Komisja, i T-263/16, Magnetrol International/Komisja, do celów łącznego rozpoznania w ramach ustnego etapu postępowania zgodnie z art. 68 § 2 regulaminu postępowania, oraz uwzględnił złożony przez Magnetrol International wniosek o zachowanie poufności wobec Irlandii.
- 39 Na rozprawie w dniu 28 czerwca 2018 r. zostały wysłuchane wystąpienia stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.
- 40 Królestwo Belgii wnosi do Sądu o:
- stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
  - tytułem ewentualnym, stwierdzenie nieważności art. 1 i 2 sentencji zaskarżonej decyzji;
  - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 41 Irlandia wnosi do Sądu o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji zgodnie z żądaniem Królestwa Belgii.
- 42 Komisja wnosi do Sądu o:
- oddalenie skargi;
  - obciążenie Królestwa Belgii kosztami postępowania.

### ***Przebieg postępowania i żądania stron w sprawie T-263/16***

- 43 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 25 maja 2016 r. Magnetrol International wniósł skargę o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji.
- 44 W dniu 20 czerwca 2016 r. Komisja wniosła o zawieszenie postępowania do czasu rozpoznania sprawy T-131/16, Belgia/Komisja, czemu skarżąca sprzeciwiła się w dniu 26 lipca 2016 r. Decyzją przekazaną stronom głównym w dniu 9 sierpnia 2016 r. prezes piątej izby Sądu odrzucił wniosek Komisji o zawieszenie postępowania.
- 45 Z uwagi na zmianę składu izb Sądu w dniu 21 września 2016 r., zgodnie z art. 27 § 5 regulaminu postępowania sędzia sprawozdawca został przydzielony do siódmej izby, której została zatem przydzielona niniejsza sprawa.
- 46 W dniu 12 marca 2018 r., na wniosek siódmej izby Sąd postanowił na podstawie art. 28 § 3 regulaminu postępowania przekazać sprawę powiększonemu składowi orzekającemu.
- 47 Z uwagi na przeszkodę w wykonywaniu obowiązków odnoszącą się do jednego z sędziów siódmej izby w składzie powiększonym decyzją z dnia 15 marca 2018 r. prezes Sądu wyznaczył wiceprezesa Sądu w celu uzupełnienia składu izby.

- 48 Na wniosek sędziego sprawozdawcy prezes siódmej izby w składzie powiększonym zdecydował, w dniu 16 kwietnia 2018 r., na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania o rozpoznaniu sprawy w pierwszej kolejności.
- 49 Na wniosek sędziego sprawozdawcy Sąd (siódma izba w składzie powiększonym) zdecydował o otwarciu ustnego etapu postępowania oraz, w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 64 regulaminu postępowania, wezwał Magnetrol International i Komisję do udzielenia odpowiedzi na piśmie na zadane pytania. Strony zastosowały się do tego wezwania w wyznaczonym terminie.
- 50 Postanowieniem z dnia 17 maja 2018 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym, po wysłuchaniu stron, zdecydował o połączeniu spraw T-131/16, Belgia/Komisja, i T-263/16, Magnetrol International/Komisja, do celów łącznego rozpoznania w ramach ustnego etapu postępowania zgodnie z art. 68 § 2 regulaminu postępowania, oraz uwzględnił złożony przez Magnetrol International wniosek o zachowanie poufności wobec Irlandii.
- 51 Jak wskazano w pkt 39 powyżej, na rozprawie w dniu 28 czerwca 2018 r. zostały wysłuchane wystąpienia stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.
- 52 Magnetrol International wnosi do Sądu o:
- stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
  - tytułem ewentualnym, stwierdzenie nieważności art. 2–4 zaskarżonej decyzji;
  - w każdym wypadku, stwierdzenie nieważności art. 2–4 zaskarżonej decyzji, w zakresie w jakim przepisy te z jednej strony wymagają odzyskania pomocy od podmiotów innych niż podmioty, które otrzymały interpretację indywidualną, a z drugiej strony nakazują odzyskanie kwoty równej oszczędności podatkowym osiągniętym przez beneficjenta, nie pozostawiając Królestwu Belgii możliwości uwzględnienia dokonanej przez inne organy podatkowe rzeczywistej korekty w górę;
  - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 53 Komisja wnosi do Sądu o:
- oddalenie skargi;
  - obciążenie Magnetrol International kosztami postępowania.

### **Co do prawa**

- 54 Po wysłuchaniu w tej kwestii stron podczas rozprawy, Sąd postanawia połączyć niniejsze sprawy również do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie, zgodnie z art. 68 regulaminu postępowania.

### ***Uwagi wstępne***

- 55 Na poparcie skargi Królestwo Belgii podnosi pięć zarzutów. Zarzut pierwszy dotyczy naruszenia art. 2 ust. 6 TFUE i art. 5 ust. 1 i 2 TUE, jako że Komisja wkroczyła w zakres kompetencji podatkowej Królestwa Belgii. Zarzut drugi dotyczy naruszenia prawa i oczywistego błędu w ocenie, jako że Komisja zakwalifikowała przedmiotowe środki jako system pomocy. Zarzut ten dzieli się na dwie części: w pierwszej zakwestionowano identyfikację aktów, na których opiera się domniemany system,

a w drugiej zakwestionowano rozważania dotyczące braku dalszych środków wykonawczych. Zarzut trzeci dotyczy naruszenia art. 107 TFUE, jako że Komisja uznała, iż system dotyczący opodatkowania nadmiernych zysków stanowi środek pomocy państwa. Zarzut czwarty dotyczy oczywistego błędu w ocenie popełnionego przez Komisję co do identyfikacji beneficjentów domniemanej pomocy. Zarzut piąty, podniesiony „tytułem ewentualnym”, dotyczy naruszenia ogólnej zasady legalności i art. 16 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 TFUE (Dz.U. 2015, L 248, s. 9), jako że w zaskarżonej decyzji nakazano zwrot od grup wielonarodowych, do których należą podmioty belgijskie, które otrzymały interpretację indywidualną.

- 56 Na poparcie skargi Magnetrol International podnosi cztery zarzuty. Zarzut pierwszy dotyczy oczywistego błędu w ocenie, nadużycia władzy oraz braku uzasadnienia w zakresie, w jakim w zaskarżonej decyzji stwierdzono istnienie systemu pomocy. Zarzut drugi dotyczy naruszenia art. 107 TFUE, jak również obowiązku uzasadnienia oraz oczywistego błędu w ocenie, ponieważ w zaskarżonej decyzji zakwalifikowano domniemany system jako środek selektywny. Zarzut trzeci dotyczy naruszenia art. 107 TFUE, jak również obowiązku uzasadnienia oraz oczywistego błędu w ocenie, ponieważ w zaskarżonej decyzji uznano, że domniemany system powoduje powstanie korzyści. Zarzut czwarty, podniesiony „tytułem ewentualnym”, dotyczy naruszenia art. 107 TFUE, naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, oczywistego błędu w ocenie, nadużycia władzy oraz braku uzasadnienia, jeśli chodzi o odzyskanie pomocy nakazane w zaskarżonej decyzji, identyfikację beneficjentów, jak również kwotę podlegającą odzyskaniu.
- 57 Z przedstawienia całości powyższych zarzutów wynika, że Królestwo Belgii i Magnetrol International podnoszą, choć w innej kolejności, zarzuty, które zasadniczo dotyczą:
- po pierwsze, ingerencji Komisji, która przekroczyła zakres swoich kompetencji w dziedzinie pomocy państwa, w wyłączne kompetencje Królestwa Belgii w dziedzinie podatków bezpośrednich (zarzut pierwszy w sprawie T-131/16 i część pierwsza zarzutu trzeciego w sprawie T-263/16);
  - po drugie, błędnego wniosku dotyczącego istnienia w niniejszym wypadku systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, w szczególności z uwagi na nieprawidłową identyfikację aktów, na których miałyby opierać się domniemany system, oraz błędnego uznania, że system pomocy nie wymaga przyjęcia dalszych środków wykonawczych (zarzut drugi w sprawie T-131/16 i zarzut pierwszy w sprawie T-263/16);
  - po trzecie, błędnego uznania interpretacji indywidualnych dotyczących opodatkowania nadmiernych zysków za pomoc państwa, w szczególności z uwagi na brak korzyści oraz brak selektywności (zarzut trzeci w sprawie T-131/16 i zarzut trzeci w sprawie T-263/16);
  - po czwarte, naruszenia w szczególności zasad legalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań, jako że odzyskanie domniemanej pomocy zostało nakazane w sposób błędny, w tym od grup, do których należą beneficjenci wspomnianej pomocy (zarzuty czwarty i piąty w sprawie T-131/16 oraz zarzut czwarty w sprawie T-263/16).
- 58 Sąd zbada zarzuty w kolejności wymienionej w pkt 57 powyżej.

***W przedmiocie domniemanej ingerencji Komisji w wyłączne kompetencje Królestwa Belgii w dziedzinie podatków bezpośrednich***

- 59 Królestwo Belgii i Magnetrol International twierdzą zasadniczo, że Komisja przekroczyła zakres swoich kompetencji, gdy posłużyła się prawem Unii w dziedzinie pomocy państwa do jednostronnego określenia elementów wchodzących w zakres wyłącznej kompetencji podatkowej państwa członkowskiego. Określenie dochodów podlegających opodatkowaniu pozostaje bowiem – nawet

gdyby miało to prowadzić do podwójnego nieopodatkowania – wyłączną kompetencją państw członkowskich, podobnie jak sposób opodatkowania zysków uzyskiwanych w wyniku transakcji transgranicznych wewnątrz grup przedsiębiorstw. Tymczasem stanowisko Komisji, zgodnie z którym uznaje ona, że interpretacje indywidualne w przedmiocie nadmiernych zysków stanowią pomoc państwa z uwagi na fakt, że odbiegają one od stosowania zasady ceny rynkowej, którą instytucja ta uważa za prawidłową, jest równoznaczne z przymusową harmonizacją przepisów dotyczących obliczania dochodów podlegających opodatkowaniu, co nie leży w kompetencji Unii.

- 60 Irlandia podnosi zasadniczo, że zaskarżona decyzja poważnie narusza zrównoważony podział kompetencji między Unią a państwami członkowskimi przewidziany w szczególności w art. 3 ust 6 TUE i w art. 5 ust. 1 i 2 TUE oraz potwierdzony w utrwalonym orzecznictwie.
- 61 Komisja twierdzi zasadniczo, że jakkolwiek państwu członkowskiemu przysługuje autonomia podatkowa w dziedzinie podatków bezpośrednich, to każdy środek podatkowy przyjęty przez państwo członkowskie musi być zgodny z przepisami Unii w dziedzinie pomocy państwa.
- 62 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż na obecnym etapie rozwoju prawa Unii podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, państwa te muszą jednak wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem prawa Unii (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). Jest natomiast bezsporne, że Komisja jest właściwa do zapewnienia przestrzegania art. 107 TFUE.
- 63 I tak, interwencje państw członkowskich w dziedzinach, które nie zostały zharmonizowane na szczeblu Unii, takich jak podatki bezpośrednie, nie są wyłączone z zakresu stosowania uregulowań dotyczących kontroli pomocy państwa. Komisja może zatem uznać środek podatkowy za pomoc państwa, o ile są spełnione przesłanki takiego uznania (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 28; z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81; z dnia 25 marca 2015 r., Belgia/Komisja, T-538/11, EU:T:2015:188, pkt 65, 66). Państwa członkowskie powinny zatem wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków zgodnie z prawem Unii (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Komisja/Hiszpania, C-487/08, EU:C:2010:310, pkt 37). W konsekwencji powinny one powstrzymać się od podejmowania w tym kontekście jakichkolwiek środków mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 64 Nie ma wątpliwości co do tego, że w braku uregulowań Unii w tej dziedzinie do kompetencji państw członkowskich należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 97).
- 65 Nie oznacza to jednak, że żaden środek podatkowy, który wpływa między innymi na podstawę opodatkowania uwzględnianą przez organy podatkowe, nie jest objęty zakresem stosowania art. 107 TFUE. Otóż jeśli taki środek powoduje faktycznie dyskryminację między przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego temu środkowi podatkowemu i w związku z tym przyznaje beneficjentom tego środka selektywne korzyści, sprzyjające „niektórym” przedsiębiorstwom lub produkcji „niektórych” towarów, to można go uznać za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 104).
- 66 Ponadto środek, za pomocą którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne traktowanie pod względem podatkowym, który, mimo że nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji finansowej korzystniejszej od innych podatników, może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Nie stanowią

natomiast pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE korzyści wynikające z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 67 Z powyższego wynika, że ponieważ Komisja jest właściwa do zapewnienia przestrzegania art. 107 TFUE, nie można jej zarzucić, iż przekroczyła zakres swoich kompetencji, badając środki stanowiące domniemany system pomocy w celu ustalenia, czy stanowią one pomoc państwa i, jeśli tak, to czy są one zgodne z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 68 Powyższego wniosku nie mogą podważyć argumenty Królestwa Belgii, które z jednej strony dotyczą braku kompetencji podatkowej w dziedzinie opodatkowania nadmiernych zysków, a z drugiej strony jego własnej kompetencji w dziedzinie przyjęcia środków mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania.
- 69 Królestwo Belgii twierdzi, że ponieważ nie można przypisać nadmiernych zysków podmiotom belgijskim podlegającym opodatkowaniu w Belgii, zyski te nie są objęte jurysdykcją podatkową Belgii. Komisja nie może zatem kwestionować nieopodatkowania tych zysków w Belgii.
- 70 Gdyby owe argumenty należało rozumieć jako kwestionujące kompetencję Komisji w dziedzinie zbadania przedmiotowych środków, należy zauważyć, że środki te dotyczą interpretacji indywidualnych dokonanych przez belgijskie organy podatkowe w ramach przysługujących im kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich. W tym względzie należy przypomnieć orzecznictwo przytoczone w pkt 65 powyżej, zgodnie z którym każdy środek podatkowy, który spełnia przesłanki stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, stanowi pomoc państwa. Wynika z tego, że Komisja w ramach swoich kompetencji związanych ze stosowaniem art. 107 ust. 1 TFUE musi mieć możliwość badania danych środków w celu ustalenia, czy spełniają one wspomniane przesłanki.
- 71 Jeśli chodzi o argumenty dotyczące kompetencji Królestwa Belgii w dziedzinie przyjmowania środków mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania, co prawda z orzecznictwa wynika, że do państw członkowskich należy przyjęcie przepisów koniecznych dla zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu między innymi przy wykorzystaniu kryteriów rozdziału kompetencji, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 2006 r., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 23). Jednak, jak zauważono w pkt 63 powyżej, państwa członkowskie powinny wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków zgodnie z prawem Unii i powstrzymać się od podejmowania jakichkolwiek środków mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Królestwo Belgii nie może zatem powoływać się na konieczność uniknięcia podwójnego opodatkowania jako na cel przyświecający praktyce belgijskich organów podatkowych w odniesieniu do nadmiernych zysków, aby uzasadnić istnienie wyłącznej kompetencji w tym zakresie, która nie podlegałaby sprawowanej przez Komisję kontroli przestrzegania art. 107 ust. 1 TFUE.
- 72 Ponadto i w każdym wypadku należy zauważyć, że w niniejszym przypadku nieopodatkowanie nadmiernych zysków stosowane przez belgijskie organy podatkowe nie wydaje się mieć na celu uniknięcia podwójnego opodatkowania. Stosowanie kwestionowanych środków nie było bowiem uzależnione od warunku polegającego na wykazaniu, że zyski te zostały zaliczone do zysków innej spółki. Nie było również wymagane wykazanie, że te nadmierne zyski zostały rzeczywiście opodatkowane w innym państwie.
- 73 Artykuł 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 przewiduje bowiem ujemną korektę zysków jednej spółki tylko wówczas, gdy zostały one zaliczone do zysków innej spółki. Tymczasem Królestwo Belgii nie zdystansowało się od ustaleń dokonanych przez Komisję w pkt 173–181 zaskarżonej decyzji co do istnienia praktyki organów podatkowych, która została wyjaśniona między innymi w odpowiedziach ministra finansów wskazanych w pkt 12–14 powyżej i zgodnie z którą ujemnej korekty podstawy

opodatkowania spółki wnoszącej o wydanie interpretacji indywidualnej, dokonywano bez weryfikacji, czy zysk odliczony od podstawy opodatkowania tej spółki jako nadmierny zysk został faktycznie zaliczony do zysków innej spółki.

- 74 Mając na uwadze powyższe rozważania, należy oddalić jako bezzasadny zarzut dotyczący domniemanej ingerencji Komisji w kompetencje podatkowe Królestwa Belgii.

***W przedmiocie istnienia systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589***

- 75 Królestwo Belgii i Magnetrol International twierdzą zasadniczo, że Komisja błędnie zidentyfikowała akty, na podstawie których system dotyczący opodatkowania nadmiernych zysków miałby stanowić system pomocy, i niesłusznie uznała, że akty te nie wymagały dalszych środków wykonawczych w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Ponadto podnoszą, że wniosek dotyczący istnienia systemu pomocy opiera się na sprzecznym uzasadnieniu.
- 76 Komisja utrzymuje zasadniczo, że w zaskarżonej decyzji przyjęła spójną linię rozumowania, ponieważ uznała, iż system zwolnień z opodatkowania nadmiernych zysków opiera się na art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 tak, jak był on stosowany przez biuro ds. interpretacji indywidualnych w świetle wykładni przedstawionej w uzasadnieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., w okólniku administracyjnym z dnia 4 lipca 2006 r. oraz w odpowiedziach ministra finansów na pytania poselskie w sprawie stosowania tego artykułu. Akty te odzwierciedlają systematyczne i spójne podejście, zgodnie z którym belgijskie organy podatkowe, bez konieczności przyjmowania dalszych środków wykonawczych, zwalniały z opodatkowania tzw. nadmierne zyski.
- 77 Zgodnie z art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 system pomocy oznacza każdy akt, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wykonawczych, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w tym akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny, oraz każdy akt, 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.
- 78 Z orzecznictwa wynika, że w przypadku systemu pomocy Komisja może ograniczyć się do zbadania cech danego systemu, aby ocenić w uzasadnieniu decyzji, czy ze względu na tryby postępowania przewidziane w tym systemie zapewnia on swym beneficjentom, w porównaniu z ich konkurentami, znaczną korzyść i prowadzi zasadniczo do uprzywilejowania przedsiębiorstw uczestniczących w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. A zatem w decyzji dotyczącej takiego systemu Komisja nie ma obowiązku przeprowadzać analizy pomocy przyznanej w każdym indywidualnym przypadku na podstawie tego systemu. Zbadanie indywidualnej sytuacji każdego z przedsiębiorstw, których dana pomoc dotyczy, będzie konieczne dopiero na etapie odzyskiwania pomocy (zob. wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere” i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 79 Ponadto orzeczono, że w ramach badania systemu pomocy w przypadku, gdy nie zidentyfikowano aktu prawnego ustanawiającego taki system, Komisja może oprzeć się na całokształcie okoliczności, które pozwalają stwierdzić istnienie systemu pomocy (zob. podobnie 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).
- 80 Należy przypomnieć, że w zaskarżonej decyzji w motywie 97 wskazano najpierw, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków było przyznawane na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Następnie w motywie 98 tej samej decyzji wskazano, że stosowanie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 przez belgijskie organy podatkowe zostało wyjaśnione w uzasadnieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., w okólniku administracyjnym z dnia 4 lipca 2006 r. oraz w odpowiedziach ministra finansów na pytania poselskie zadane w kwestii tego stosowania. Wreszcie w motywie 99 zaskarżonej decyzji stwierdzono, że 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.

- 81 Natomiast w motywie 125 zaskarżonej decyzji wskazano, że żaden przepis CIR 92 nie przewiduje jednostronnego i abstrakcyjnego zwolnienia z opodatkowania ustalonej części lub ustalonego odsetka zysku rzeczywiście odnotowanego przez belgijski podmiot należący do grupy. Ponadto wskazano, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 pozwala na ujemne korekty cen transferowych, pod warunkiem że uzyskany z transakcji lub z porozumienia o charakterze międzynarodowym zysk, który ma być objęty zwolnieniem, został zaliczony do zysku zagranicznego kontrahenta będącego stroną tej transakcji lub tego porozumienia.
- 82 Niewątpliwie rozumowanie Komisji wydaje się naznaczone pewną ambiwalencją, ponieważ z jednej strony instytucja ta przyjmuje, że wszystkie akty wymienione w motywie 99 zaskarżonej decyzji są przepisami stanowiącymi podstawę kwestionowanego systemu, podczas gdy z drugiej strony, dokonując analizy systemu odniesienia w ramach badania istnienia selektywnej korzyści, twierdzi ona, że żaden z przepisów CIR 92 nie przewiduje takiego zwolnienia, jakie stosują belgijskie organy podatkowe.
- 83 Niemniej jednak z lektury zaskarżonej decyzji jako całości wynika, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 tak, jak był on stosowany przez belgijskie organy podatkowe, stanowi podstawę domniemanego systemu pomocy, o którym mowa, i że takie stosowanie można wywieść z uzasadnienia ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., z okólnika administracyjnego z dnia 4 lipca 2006 r. oraz z odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania tego artykułu.
- 84 Należy zatem zbadać, czy domniemany system pomocy, który w opinii Komisji opiera się na zidentyfikowanych przez nią aktach, wymaga dalszych środków wykonawczych w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.
- 85 Z definicji systemu pomocy określonej w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, wskazanej w pkt 77 powyżej, i zgodnie z wykładnią nadaną jej w orzecznictwie można wyciągnąć następujące wnioski.
- 86 Po pierwsze, w zakresie, w jakim pomoc indywidualna jest przyznawana bez podejmowania dalszych środków wykonawczych, istotne elementy przedmiotowego systemu pomocy muszą siłą rzeczy wynikać z przepisów uznanych za podstawę wspomnianego systemu.
- 87 Po drugie, władze krajowe, które stosują ten system, nie mogą dysponować żadnym zakresem uznania co do określenia istotnych elementów danej pomocy i co do stosowności jej przyznania. Otóż aby istnienie takich środków wykonawczych było wykluczone, uprawnienia organów krajowych powinny ograniczać się do technicznego stosowania przepisów mających stanowić przedmiotowy system, w danym wypadku po sprawdzeniu, czy wnioskodawcy spełniają wstępne warunki korzystania z tego systemu.
- 88 Po trzecie, z art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 wynika, że akty ustanawiające system pomocy muszą określać beneficjentów w sposób ogólny i abstrakcyjny, nawet jeśli przyznana im pomoc pozostaje nieokreślona.
- 89 Należy zatem zbadać, w jakim stopniu elementy wskazane powyżej wynikają z zidentyfikowanych przez Komisję aktów leżących u podstaw systemu pomocy, w związku z czym domniemane środki pomocy, a mianowicie zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, mogły być przyznawane na podstawie tych aktów bez potrzeby przyjmowania dalszych środków wykonawczych.

*W przedmiocie istotnych elementów rozpatrywanego systemu pomocy*

- 90 W motywach 13–22 zaskarżonej decyzji Komisja opisuje przedmiotowy system pomocy jako polegający na zwolnieniu z opodatkowania nadmiernych zysków, a w motywie 102 zaskarżonej decyzji przedstawia elementy, które są zasadniczo istotnymi elementami warunkującymi przyznanie tego zwolnienia. I tak, po pierwsze, bierze się pod uwagę fakt, że dane podmioty belgijskie należą do grupy wielonarodowej. Po drugie, uwzględnia się uzyskanie od biura ds. interpretacji indywidualnych interpretacji indywidualnej, która jest związana z zaistnieniem nowej sytuacji, takiej jak reorganizacja powodująca relokację centralnego przedsiębiorcy do Belgii, utworzenie miejsc pracy czy inwestycje. Po trzecie, uwzględnia się istnienie zysków wyższych niż zyski, które uzyskiwałyby w podobnych okolicznościach porównywalne podmioty samodzielne. Po czwarte, nie uwzględnia się z kolei istnienia dodatniej korekty pierwotnej dokonanej w innym państwie członkowskim.
- 91 W tym względzie należy zbadać, czy istotne elementy domniemanego systemu pomocy, wskazane powyżej, wynikają z aktów, które Komisja uznała za stanowiące podstawę systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- 92 Otóż na początku należy podkreślić, że Komisja w motywach 101 i 139 zaskarżonej decyzji wskazała, że istotne elementy domniemanej pomocy zostały ustalone na podstawie badania próby złożonej z interpretacji indywidualnych. Komisja zatem sama przyznała, że te istotne elementy nie wynikają z aktów, na których – jak twierdzi – opiera się system, lecz z samych interpretacji indywidualnych, czy raczej ze złożonej z nich próby.
- 93 W każdym wypadku, choć niektóre z istotnych elementów systemu przyjętych przez Komisję mogą wynikać wprawdzie z aktów zidentyfikowanych w motywach 97–99 zaskarżonej decyzji, to nie dotyczy to jednak wszystkich tych istotnych elementów.
- 94 Jak słusznie bowiem podnoszą Królestwo Belgii i Magnetrol International, ani dwuetapowa metoda obliczania nadmiernych zysków, ani wymóg inwestycji, tworzenia miejsc pracy, centralizacji czy zwiększenia działalności w Belgii nie wynikają, nawet w sposób dorozumiany, z aktów, które Komisja uznała w motywach 97–99 zaskarżonej decyzji za podstawę przedmiotowego systemu. Tymczasem jeśli elementy te, które według samej Komisji stanowią część istotnych elementów domniemanego systemu pomocy, nie są zawarte w aktach mających stanowić podstawę tego systemu, to wprowadzenie w życie tych aktów i w związku z tym przyznanie domniemanej pomocy musiałyby siłą rzeczy zależeć od przyjęcia dalszych środków wykonawczych, tak że nie można mówić o systemie pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.
- 95 Z jednej strony w aktach wskazanych w motywach 97–99 zaskarżonej decyzji, przedstawionych w pkt 80 powyżej, nie wspomina się o dwuetapowej metodzie, w tym o metodzie MMTN służącej obliczaniu nadmiernych zysków. Tymczasem z zaskarżonej decyzji, a w szczególności z jej pkt 6.3.2 (motywy 133, 144 i 152–168 tej decyzji), wynika, że metoda ta była systematycznie stosowana i stanowi istotny element systemu, ponieważ to właśnie stosowanie tej metody powoduje, że wspomniany system jest selektywny.
- 96 W konsekwencji i nie przesądzając kwestii, czy ustalenie nadmiernych zysków metodą dwuetapową opisaną w zaskarżonej decyzji mogłoby prowadzić do selektywnej korzyści, należy zauważyć, że ten element składowy przedmiotowego systemu nie wynika jednak z aktów stanowiących podstawę tego systemu i nie może być zatem stosowany w braku dalszych środków wykonawczych.
- 97 Z drugiej strony, w odniesieniu do inwestycji, tworzenia miejsc pracy, centralizacji lub zwiększenia działalności w Belgii przez wnioskodawców ubiegających się o wydanie interpretacji indywidualnych, należy zauważyć, że w pkt 6.3.2.1 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że nawet jeśli elementy te nie

zostały wymienione jako warunki przyznania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, to miały one zasadnicze znaczenie dla możliwości skorzystania z interpretacji indywidualnej, która była konieczna dla przyznania przedmiotowego zwolnienia.

- 98 Tymczasem, jak Komisja sama przyznaje, w szczególności w motywie 139 zaskarżonej decyzji, elementy te nie wynikają z aktów, na których opiera się przedmiotowy system, ale – jak wynika z próby, którą Komisja poddała analizie – z samych interpretacji indywidualnych. Królestwo Belgii i Magnetrol International słusznie zatem argumentują, że jeżeli takie elementy nie wynikają z aktów, które zdaniem Komisji stanowią podstawę systemu pomocy, to muszą one siłą rzeczy być przedmiotem dalszych środków wykonawczych. Jeżeli bowiem, jak utrzymuje Komisja, takie inwestycje są brane pod uwagę przez belgijskie organy podatkowe w celu przyznania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, to takie uwzględnienie wiązałoby się z koniecznością przeprowadzenia szczegółowej analizy i oceny tych inwestycji proponowanych przez zainteresowane podmioty belgijskie, w szczególności ich charakteru, kwoty lub innych cech związanych z ich realizacją. Otóż taką analizę można by przeprowadzić jedynie dla każdego konkretnego przypadku z osobna i dlatego wymagałaby ona dalszych środków wykonawczych.

*W przedmiocie zakresu uznania belgijskich organów podatkowych*

- 99 Jak słusznie wskazała Komisja w motywie 100 zaskarżonej decyzji, istnienie dalszych środków wykonawczych w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 implikuje skorzystanie przez organ podatkowy z uznania przy przyjmowaniu danych środków, co umożliwia mu wpływanie na cechy, kwotę lub warunki przyznania pomocy. Komisja uważa natomiast, że zwykłe techniczne zastosowanie aktu przewidującego przyznanie przedmiotowej pomocy nie stanowi dalszego środka wykonawczego w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.
- 100 Otóż należy zauważyć, że konieczność wystąpienia do właściwych organów podatkowych z wnioskiem o uprzednie zezwolenie, aby skorzystać z pomocy, nie oznacza, że organy te dysponują uznaniem, gdy ograniczają się do sprawdzenia, czy wnioskodawca spełnia kryteria wymagane do otrzymania przedmiotowej pomocy (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 17 września 2009 r., Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, pkt 57).
- 101 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że nieopodatkowanie nadmiernych zysków jest uzależnione od uzyskania interpretacji indywidualnej. W tym względzie należy przypomnieć brzmienie art. 20 ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r., zgodnie z którym interpretacja indywidualna 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.
- 102 Należy zatem zbadać, czy w momencie wydawania takich interpretacji indywidualnych wspomniany organ dysponował uznaniem, dzięki któremu mógł wpływać na wysokość, istotne elementy i warunki, na jakich było przyznawane zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków.
- 103 Po pierwsze, z uzasadnienia ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniającej CIR 92 (streszczonego w pkt 7 powyżej) oraz z okólnika administracyjnego z dnia 4 lipca 2006 r. (opisanego w pkt 9–11 powyżej) wynika, że ujemnej korekty przewidzianej w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 należy dokonywać indywidualnie dla każdego przypadku na podstawie dostępnych informacji dostarczonych w szczególności przez podatnika. Ponadto wskazano tam, że nie można ustalić żadnych kryteriów w odniesieniu do tej korekty, ponieważ należy przeprowadzać ją dla każdego przypadku osobno. Uściślono tam jednak, że korekty współzależnej dokonuje się tylko wtedy, gdy organ podatkowy lub biuro ds. interpretacji indywidualnych uznaje korektę za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości. Poza tym odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185

- ust. 2 lit. b) CIR 92 (streszczone w pkt 12–14 powyżej) ograniczają się do ogólnego wskazania stanowiska belgijskiej administracji podatkowej w odniesieniu do nadmiernych zysków oraz zasady ceny rynkowej.
- 104 Z łącznej lektury tych aktów, o których mowa w pkt 103 powyżej, można wywieść, że belgijskie organy podatkowe, wydając interpretacje indywidualne w przedmiocie nadmiernych zysków, nie dokonywały technicznego stosowania obowiązujących ram regulacyjnych, lecz przeciwnie, dokonywały „w poszczególnych przypadkach” jakościowej i ilościowej oceny każdego wniosku na podstawie sprawozdań i dowodów dostarczonych przez dany podmiot, w celu podjęcia decyzji, czy przyznanie ujemnej korekty przewidzianej w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 jest uzasadnione. W konsekwencji, wbrew temu, co utrzymuje Komisja, w szczególności w motywie 106 zaskarżonej decyzji, oraz w braku innych instrukcji, które ograniczałyby uprawnienia decyzyjne belgijskiej administracji podatkowej, administracja ta musiała siłą rzeczy dysponować rzeczywistym zakresem uznania przy podejmowaniu decyzji, czy taką ujemną korektę należy przyznać.
- 105 Po drugie, jak zostało wskazane w pkt 73 powyżej, art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 przewiduje ujemną korektę zysków danej spółki tylko wówczas, gdy zostały one zaliczone do zysków innej spółki. Jednakże w praktyce, która została wyjaśniona między innymi w okólniku administracyjnym z dnia 4 lipca 2006 r. oraz w odpowiedziach ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, biuro ds. interpretacji indywidualnych dokonywało ujemnej korekty, nie udzielając odpowiedzi na pytanie, którym zagranicznym spółkom należy przypisać nadmierny zysk.
- 106 Ponadto z motywów 67 i 68 zaskarżonej decyzji wynika, że kwestionowany system nie dotyczy wszystkich interpretacji indywidualnych, które zostały wydane na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Dotyczy on jedynie tych interpretacji indywidualnych, które przyznają ujemne korekty, a jednocześnie organy podatkowe nie sprawdziły, czy dane zyski zostały uwzględnione w zyskach innej spółki należącej do grupy i mającej siedzibę w innej jurysdykcji. Natomiast interpretacje indywidualne, które zgodnie z brzmieniem art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 przyznają ujemną korektę odpowiadającą dodatniej korekcie zysków podlegających opodatkowaniu innej spółki należącej do grupy i mającej siedzibę w innej jurysdykcji, w opinii Komisji nie stanowią części kwestionowanego systemu pomocy.
- 107 Zatem, jak słusznie podnoszą Królestwo Belgii i Magnetrol International, jeżeli na podstawie tego samego przepisu belgijska administracja podatkowa może wydawać zarówno interpretacje, które zdaniem Komisji przyznają pomoc państwa, jak i interpretacje, które nie przyznają takiej pomocy, to nie można racjonalnie twierdzić, że rola tej administracji ogranicza się do technicznego stosowania przedmiotowego systemu.
- 108 Po trzecie, na podstawie dostarczonych Komisji przez Królestwo Belgii informacji dotyczących funkcjonowania biura ds. interpretacji indywidualnych należy zbadać, w jaki sposób biuro to w ramach indywidualnego badania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych ustalało, czy istniała sytuacja powodująca nadmierne zyski, czy należało dokonać ujemnej korekty na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 oraz jakie byłyby cechy, kwota i warunki takiej korekty.
- 109 Jeśli chodzi o cechy i warunki, na jakich przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, to wystarczy przypomnieć rozważania przedstawione w pkt 90–98 powyżej, zgodnie z którymi pewne istotne elementy domniemanego systemu nie wynikają z aktów, które zdaniem Komisji stanowią jego podstawę.
- 110 Odnośnie do kwoty podlegającej zwolnieniu należy zauważyć, że wartość procentowa zysków uznawanych za nadmierne nie jest określona w aktach, na których opiera się domniemany system pomocy. Otóż z aktów tych nie można wywieść ani określonej wartości procentowej, ani przedziału, ani nawet pułapu; nie podano żadnego konkretnego elementu definiującego metodę obliczeniową, którą należy stosować. Przeciwnie, z zaskarżonej decyzji wynika (motyw 103 tej decyzji), że indywidualne okoliczności faktyczne, odnośne kwoty i operacje, które należy uwzględnić, różnią się

w poszczególnych przypadkach interpretacji indywidualnych. Podobnie opis nadmiernych zysków w motywie 15 zaskarżonej decyzji wskazuje, że ich określenie wymaga indywidualnej oceny badań przedłożonych przez podatnika w odniesieniu, po pierwsze, do zysku rezydualnego spółki uzyskanego w wyniku transakcji ze spółkami należącymi do tej samej grupy, a po drugie, do nadmiernych zysków osiągniętych ze względu na przynależność do grupy, które zostaną odliczone od zysku rezydualnego, obliczonego w pierwszym etapie.

- 111 W szczególności, jak słusznie podnoszą Królestwo Belgii i Magnetrol International, parametry służące do obliczania nadmiernych zysków, jak również informacje niezbędne do uwzględnienia – przy podejmowaniu interpretacji indywidualnych – synergii, inwestycji, centralizacji działalności i tworzenia miejsc pracy w Belgii nie zostały przewidziane w aktach, które zdaniem Komisji stanowią podstawę kwestionowanego systemu. To więc biuro ds. interpretacji indywidualnych z jednej strony określało istotne elementy, które były wymagane do uzyskania korekty ujemnej, a z drugiej strony sprawdzało, czy wymóg ten został spełniony w przypadkach, gdy zgadzało się na przyznanie tej korekty. Nie można zatem twierdzić, że uznanie belgijskich organów podatkowych ograniczało się jedynie do technicznego stosowania przepisów wskazanych w motywie 99 zaskarżonej decyzji.
- 112 Po czwarte, należy wziąć pod uwagę okoliczność, że postępowanie przed biurem ds. interpretacji indywidualnych obejmuje fazę wstępną, podczas której analizuje się wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej i w wyniku której uwzględnia się oficjalnie tylko część wniosków. Otóż z rocznych sprawozdań biura ds. interpretacji indywidualnych wskazanych przez Królestwo Belgii, a w szczególności ze sprawozdania za rok 2014, wynika, że jedynie około 50% spraw, które zostały otwarte w ramach fazy poprzedzającej zgłoszenie, kończy się wydaniem interpretacji indywidualnej. Świadczy to o tym, że wbrew temu, co utrzymuje Komisja, biuro ds. interpretacji indywidualnych dysponuje uznaniem, z którego faktycznie korzysta, gdy uwzględnia lub odrzuca wnioski dotyczące nadmiernych zysków, w tym na etapie poprzedzającym zgłoszenie.
- 113 Wreszcie należy zauważyć, że w motywie 106 zaskarżonej decyzji Komisja wskazuje, że biuro ds. interpretacji indywidualnych dysponuje ograniczonym uznaniem w zakresie zatwierdzania określonych stóp korekty ujemnej. Z rozważań przedstawionych w pkt 101–112 powyżej wynika jednak, że belgijskie organy podatkowe dysponowały w niniejszym przypadku uznaniem w odniesieniu do wszystkich istotnych elementów domniemanego systemu pomocy.

#### *W przedmiocie definicji beneficjentów*

- 114 W odniesieniu do definicji beneficjentów należy przypomnieć, że w motywie 109 zaskarżonej decyzji Komisja odsyła do art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. Artykuł ten, którego brzmienie przedstawiono w pkt 8 powyżej, stanowi, że ma on zastosowanie do spółek należących do wielonarodowej grupy w odniesieniu do ich wzajemnych stosunków transgranicznych.
- 115 Można by wprawdzie uznać, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 odnosi się do ogólnej i abstrakcyjnej kategorii podmiotów, a mianowicie spółek należących do wielonarodowej grupy w ramach ich wzajemnych stosunków transgranicznych, jednak beneficjentów systemu, wskazanych w zaskarżonej decyzji, nie można zidentyfikować wyłącznie na podstawie tego przepisu, bez dalszych środków wykonawczych.
- 116 W niniejszym przypadku beneficjenci systemu przyjętego przez Komisję odpowiadają bowiem znacznie bardziej szczególnej kategorii niż ta, która odpowiada spółkom należącym do wielonarodowej grupy w ramach ich wzajemnych stosunków transgranicznych. Zgodnie z oceną istotnych elementów kwestionowanego systemu pomocy dokonaną przez Komisję między innymi w motywie 102 zaskarżonej decyzji system ten ma zastosowanie do spółek należących do wielonarodowej grupy, które na podstawie sprawozdań dotyczących cen transferowych i istnienia nadmiernych zysków obliczonych

na podstawie tych sprawozdań wnoszą o zwolnienie z opodatkowania tych zysków w drodze interpretacji indywidualnej i które ponadto dokonują inwestycji, tworzą miejsca pracy lub centralizują swoją działalność w Belgii.

- 117 Ponadto należy stwierdzić, że inne akty stanowiące podstawę systemu, zidentyfikowane przez Komisję, nie zawierają dodatkowych szczegółów dotyczących definicji beneficjentów przedmiotowego systemu.
- 118 W szczególności jeśli chodzi o ustawę z dnia 24 grudnia 2002 r., ustawa ta, w zakresie, w jakim przewiduje w art. 20 wymóg dotyczący szczególnej sytuacji lub operacji, która nie spowodowała jeszcze skutków podatkowych, nie zawiera przepisów mających na celu określenie beneficjentów domniemanego systemu. Jeśli chodzi o okólnik administracyjny z dnia 4 lipca 2006 r. oraz odpowiedzi ministra finansów z dni 13 kwietnia 2005 r., 11 kwietnia 2007 r. i 6 stycznia 2015 r., akty te również nie zawierają w swojej treści szczegółowych informacji na temat beneficjentów domniemanego systemu. Ponadto należy zauważyć, że te ostatnie akty zostały przyjęte po 2004 r., czyli po roku, od którego według Komisji był stosowany przedmiotowy system.
- 119 W związku z tym nie można dojść do wniosku, że beneficjenci domniemanego systemu pomocy są określani w sposób ogólny i abstrakcyjny w zidentyfikowanych przez Komisję aktach stanowiących podstawę systemu pomocy. Takie określenie musi być zatem w sposób konieczny dokonane w drodze dalszych środków wykonawczych.
- 120 Z powyższych rozważań wynika, iż Komisja doszła błędnie do wniosku, że system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, który zdefiniowała ona w zaskarżonej decyzji, nie wymagał dalszych środków wykonawczych i że zatem stanowił system pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

*W przedmiocie istnienia systematycznego sposobu postępowania*

- 121 Wniosku sformułowanego w pkt 120 powyżej nie mogą podważyć argumenty Komisji dotyczące istnienia domniemanego systematycznego sposobu postępowania, który w swoim przekonaniu instytucja ta zidentyfikowała, badając próbę złożoną z 22 interpretacji indywidualnych z 66 istniejących interpretacji.
- 122 Otóż należy przypomnieć orzecznictwo, przytoczone w pkt 79 powyżej, zgodnie z którym w ramach badania systemu pomocy i w przypadku, gdy nie zidentyfikowano aktu prawnego ustanawiającego system pomocy, Komisja może jednak powołać się na całokształt okoliczności, które pozwalają stwierdzić istnienie systemu pomocy (zob. podobnie 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).
- 123 W związku z tym nie można wykluczyć, że Komisja może stwierdzić, iż system pomocy istnieje, jeżeli jest w stanie wykazać w sposób wymagany prawem systematyczny sposób postępowania, którego cechy charakterystyczne odpowiadają wymogom określonym w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.
- 124 Komisji nie udało się jednak wykazać, że zidentyfikowany przez nią sposób postępowania odpowiada wymogom przewidzianym w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.
- 125 Po pierwsze, w odniesieniu do argumentów podniesionych przez Komisję między innymi podczas rozprawy, zgodnie z którymi taki systematyczny sposób postępowania mógłby stanowić samą podstawę systemu pomocy, wystarczy przypomnieć, że nie jest to podstawa systemu, która została przyjęta w zaskarżonej decyzji. Jak zauważono w pkt 80 powyżej, w motywach 97–99 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała bowiem, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 tak, jak był on stosowany przez belgijskie organy podatkowe, stanowi podstawę domniemanego systemu pomocy, o którym mowa, i że

takie stosowanie można wywieść z uzasadnienia ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., z okólnika administracyjnego z dnia 4 lipca 2006 r. oraz z odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania tego artykułu.

- 126 Po drugie, zakładając, że argumenty Komisji należy rozumieć w ten sposób, iż istotne elementy systemu pomocy wynikają z systematycznego sposobu postępowania, który z kolei miałby wynikać ze zbadanej przez nią próby złożonej z interpretacji indywidualnych, należy stwierdzić, że w zaskarżonej decyzji Komisji nie udało się wykazać w sposób wymagany prawem istnienia takiego systematycznego sposobu postępowania.
- 127 Przede wszystkim należy zauważyć, że w motywach 65 i 103 zaskarżonej decyzji Komisja przyznaje, iż zbadała próbę złożoną z 22 interpretacji indywidualnych z 66 wchodzących w grę interpretacji. Tymczasem, jak słusznie podnoszą Królestwo Belgii i Magnetrol International, Komisja nie sprecyzowała w zaskarżonej decyzji ani wyboru tej próby, ani powodów, dla których została ona uznana za reprezentatywną dla wszystkich interpretacji indywidualnych. W szczególności w odpowiedzi na pisemne pytanie Sądu, które również było przedmiotem wyjaśnień na rozprawie, Komisja wskazała, że zwróciła się o dostarczenie interpretacji indywidualnych wydanych w 2005 r. (gdyż w 2004 r. nie wydano żadnej interpretacji), w 2007 r., w 2010 r. i 2013 r. tak, aby jej badanie obejmowało interpretacje wydane na początku, w połowie i na końcu okresu, w którym biuro ds. interpretacji indywidualnych wydawało takie interpretacje.
- 128 Ponadto zaskarżona decyzja zawiera w motywach 62–64 i w przypisie nr 80 do tej decyzji odniesienia do 6 z 66 interpretacji indywidualnych, które zostały zwięźle opisane i uznane za przykłady mogące ilustrować wszystkie interpretacje indywidualne. Jednakże w zaskarżonej decyzji nie sprecyzowano w ogóle powodów, dla których wybrano te 6 przykładów, dla których owe przeanalizowane interpretacje indywidualne stanowią wystarczająco reprezentatywną podstawę dla wszystkich 66 interpretacji indywidualnych i dla których te 6 przykładów wystarczy, aby uzasadnić wniosek Komisji w przedmiocie istnienia systematycznego sposobu postępowania belgijskich organów podatkowych.
- 129 Następnie należy przypomnieć rozważania przedstawione w pkt 103–112 powyżej, zgodnie z którymi belgijskie organy podatkowe badały każdy wniosek z osobna i korzystały z uznania znacznie wykraczającego poza zwykłe techniczne stosowanie przepisów wskazanych w motywie 99 zaskarżonej decyzji, gdy w wyniku tego badania wydawały poszczególne interpretacje indywidualne, co samo w sobie podważa systematyczny charakter domniemanego sposobu postępowania przyjętego przez belgijskie organy podatkowe. Ponadto istnienie systematycznego sposobu postępowania podważa stwierdzenie zawarte w pkt 98 powyżej dotyczące dalszych środków wykonawczych, które były konieczne do wprowadzenia w życie kwestionowanego w niniejszym przypadku systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.
- 130 Wreszcie Królestwo Belgii i Magnetrol International podnoszą, że szereg interpretacji indywidualnych nie zawiera istotnych elementów domniemanego systemu pomocy określonych przez Komisję w zaskarżonej decyzji, między innymi z uwagi na fakt, że nie wszystkie z nich dotyczą roli centralnego przedsiębiorcy, którego Komisja wzięła pod uwagę, że centralizacja lub recentralizacja działalności nie miała miejsca we wszystkich przypadkach i że obliczanie nadmiernych zysków odbywało się w każdym przypadku z osobna i nie zawsze zgodnie z krytykowaną przez Komisję dwuetapową metodą obliczania.
- 131 W tym względzie należy zauważyć, że braków wskazanych w pkt 127 i 128 powyżej nie można uzupełnić dodatkowymi informacjami dostarczonymi przez Komisję w odpowiedzi na pytania Sądu, o których mowa w pkt 49 powyżej i które dotyczą zbadanej przez Komisję próby złożonej z interpretacji indywidualnych. Sąd nie może bowiem, nie przekraczając przy tym granic sprawowanej przez siebie kontroli zgodności z prawem zaskarżonej decyzji, oprzeć się na argumentach niezawartych w danej decyzji, aby odrzucić przedłożony mu zarzut nieważności (zob. podobnie wyrok z dnia 22 kwietnia 2016 r., Irlandia i Aughinish Alumina/Komisja, T-50/06 RENV II i T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, pkt 145).

- 132 W każdym razie, i jak słusznie podnoszą Królestwo Belgii i Magnetrol International, z dodatkowych informacji dostarczonych przez Komisję w odpowiedzi na pytania Sądu wynika, że interpretacje indywidualne składające się na zbadaną przez Komisję próbę są odzwierciedleniem indywidualnych odpowiedzi, których belgijskie organy podatkowe udzieliły w różnych przedstawionych im sytuacjach. Z dostarczonych informacji dotyczących 22 interpretacji wynika bowiem, że interpretacje te zostały wydane w ramach różnych sytuacji, takich jak połączenie lub restrukturyzacja działalności produkcyjnej, budowa nowych instalacji, zwiększenie mocy produkcyjnych istniejących instalacji lub internalizacja działalności dostawczej. Zatem w przeciwieństwie do tego, co wynika z motywu 15 zaskarżonej decyzji i z rozumowania przyjętego przez Komisję w celu wykazania, że domniemany kwestionowany system przyznaje selektywną korzyść beneficjentom (pkt 6.3.2.2 zaskarżonej decyzji), nie wszystkie interpretacje indywidualne składające się na zbadaną próbę dotyczą sytuacji, w których dany podmiot belgijski utworzył strukturę „centralnego przedsiębiorcy”.
- 133 Ponadto z informacji dostarczonych przez Komisję w odpowiedzi na pytania Sądu wskazane w pkt 49 powyżej wynika, że dwuetapowe podejście, które służyło do obliczania nadmiernych zysków i które zostało uznane przez Komisję za jeden z istotnych elementów domniemanego systemu pomocy oraz opisane przez Komisję w motywie 15 zaskarżonej decyzji jako implikujące między innymi wykorzystanie sprawozdań dotyczących cen transferowych i MMTN, nie było systematycznie stosowane.
- 134 W konsekwencji, pomijając luki wskazane w pkt 127 i 128 powyżej, które podważają argumenty dotyczące istnienia systematycznego sposobu postępowania belgijskich organów podatkowych, próba, do której Komisja odwołuje się w zaskarżonej decyzji, nie może siłą rzeczy wykazać, że taki systematyczny sposób postępowania rzeczywiście istniał i że został on zastosowany we wszystkich odnośnych interpretacjach indywidualnych.

#### *Wniosek dotyczący uznania kwestionowanych środków za system pomocy*

- 135 Z powyższych rozważań wynika, że Komisja błędnie uznała, iż belgijski system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, który został przedstawiony w zaskarżonej decyzji, stanowi system pomocy.
- 136 Należy zatem uwzględnić podniesione przez Królestwo Belgii i Magnetrol International zarzuty dotyczące naruszenia art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 w odniesieniu do zawartego w zaskarżonej decyzji wniosku w przedmiocie istnienia systemu pomocy. W konsekwencji, i bez potrzeby badania pozostałych zarzutów skierowanych przeciwko zaskarżonej decyzji, należy stwierdzić nieważność tej decyzji w całości, gdyż opiera się ona na błędnym twierdzeniu dotyczącym istnienia takiego systemu.

#### **W przedmiocie kosztów**

- 137 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją, poza jej własnymi kosztami, kosztami poniesionymi przez Królestwo Belgii, w tym również kosztami związanymi z postępowaniem w przedmiocie środka tymczasowego, oraz kosztami poniesionymi przez Magnetrol International, zgodnie z żądaniem tych ostatnich.
- 138 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty. Irlandia pokrywa zatem własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (siódma izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

- 1) **Sprawy T-131/16 i T-263/16 zostają połączone w celu wydania niniejszego wyroku.**
- 2) **Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2016/1699 z dnia 11 stycznia 2016 r. w sprawie programu pomocy państwa dotyczącego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Belgię.**
- 3) **Komisja Europejska pokrywa, poza własnymi kosztami, koszty poniesione przez Królestwo Belgii, w tym również koszty związane z postępowaniem w przedmiocie środka tymczasowego, oraz koszty poniesione przez Magnetrol International.**
- 4) **Irlandia pokrywa własne koszty.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 14 lutego 2019 r.

Podpisy

## Spis treści

Okoliczności powstania sporu .....	2
Ramy prawne .....	2
W przedmiocie kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. ....	2
W przedmiocie ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r. ....	2
W przedmiocie ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniającej CIR 92 .....	3
– Uzasadnienie .....	3
– Artykuł 185 ust. 2 CIR 92 .....	3
W przedmiocie okólnika administracyjnego z dnia 4 lipca 2006 r. ....	3
W przedmiocie odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 .....	4
Zaskarżona decyzja .....	5
Przebieg postępowania i żądania .....	8
Przebieg postępowania i żądania stron w sprawie T-131/16 .....	8
Przebieg postępowania i żądania stron w sprawie T-263/16 .....	9
Co do prawa .....	10
Uwagi wstępne .....	10
W przedmiocie domniemanej ingerencji Komisji w wyłączne kompetencje Królestwa Belgii w dziedzinie podatków bezpośrednich .....	11
W przedmiocie istnienia systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 .....	14
W przedmiocie istotnych elementów rozpatrywanego systemu pomocy .....	16
W przedmiocie zakresu uznania belgijskich organów podatkowych .....	17
W przedmiocie definicji beneficjentów .....	19
W przedmiocie istnienia systematycznego sposobu postępowania .....	20
Wniosek dotyczący uznania kwestionowanych środków za system pomocy .....	22
W przedmiocie kosztów .....	22