Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 16 września 2021 r.*

Odwołanie – Pomoc państwa – System pomocy wprowadzony w życie przez Królestwo Belgii – Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling) – Stała praktyka administracyjna – Rozporządzenie (UE) 2015/1589 – Artykuł 1 lit. d) – Pojęcie „systemu pomocy” – Pojęcie „aktu” – Pojęcie „dalszych środków wykonawczych” – Określenie beneficjentów „w sposób ogólny i abstrakcyjny” – Odwołanie wzajemne – Dopuszczalność – Autonomia podatkowa państw członkowskich

W sprawie C-337/19 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 24 kwietnia 2019 r.,

Komisja Europejska, którą reprezentowali P.-J. Loewenthal oraz F. Tomat, w charakterze pełnomocników,

strona wnosząca odwołanie,

w której pozostałymi uczestnikami postępowania były:

Królestwo Belgii, które reprezentowali J.-C. Halleux, C. Pochet oraz M. Jacobs, w charakterze pełnomocników, których wspierały M. Segura oraz M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, z siedzibą w Zele (Belgia), którą reprezentowali H. Gilliams oraz L. Goossens, advocaten,

strona skarżąca w pierwszej instancji,

Soudal NV, z siedzibą w Turnhout (Belgia),

Esko-Graphics BVBA, z siedzibą w Gandawie (Belgia),

które reprezentował H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, z siedzibą w Meer (Belgia), którą reprezentowali T. Verstraeten oraz C. Docclo, avocats, oraz N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, z siedzibą w Brukseli (Belgia),

* Język postępowania: angielski.

Ampar BVBA, z siedzibą w Leuven (Belgia),

Atlas Copco Airpower NV, z siedzibą w Antwerpii (Belgia),

Atlas Copco AB, z siedzibą w Nacce (Szwecja),

które reprezentowali A. von Bonin, Rechtsanwalt, W.O. Brouwer oraz A. Pliego Selie, advocaten, oraz A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, z siedzibą w Brukseli, którą reprezentowali E. Righini oraz L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, oraz A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, z siedzibą w Brukseli, którą reprezentowali H. Gilliams oraz L. Goossens, advocaten,

interwenienci w postępowaniu odwoławczym,

Irlandia,

interwenient w pierwszej instancji,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Longar, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 września 2020 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 3 grudnia 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W odwołaniu Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 14 lutego 2019 r., Belgique i Magnetrol International/Komisja (w sprawach połączonych T-131/16 i T-263/16, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:91), w którym Sąd stwierdził 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 (Dz.U. 2016, L 260, s. 61, zwanej dalej „sporną decyzją”).

2 W odwołaniu wzajemnym Królestwo Belgii zwraca się o uchylenie zaskarżonego wyroku w części, w jakiej Sąd oddalił w nim pierwszy zarzut nieważności.

Ramy prawne

3 Zgodnie z brzmieniem art. 1 lit. d) 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):

„Do celów niniejszego rozporządzenia stosuje się następujące definicje:

[…]

d) »program pomocowy« [»system pomocy«] oznacza każde działanie [każdy akt], na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających [wykonawczych], 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".

4 W art. 1 lit. e) tego rozporządzenia „pomoc indywidualną" zdefiniowano jako „pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego [systemu pomocy] oraz podlegającą obowiązkowi zgłoszenia pomoc przyznawaną na podstawie programu pomocowego [systemu pomocy]".

Okoliczności powstania sporu i sporna decyzja

5 Okoliczności powstania sporu zostały opisane przez Sąd w pkt 1–28 zaskarżonego wyroku. Dla celów niniejszego postępowania można je streścić w podany niżej sposób.

Prawo belgijskie

CIR 92

6 Obowiązujące w Belgii zasady opodatkowania dochodów zostały ujęte 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".

7 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.

Ustawa z dnia 24 grudnia 2002 r.

8 Artykuł 20 ustawy z dnia 24 grudnia 2002 r. zmieniającej system opodatkowania dochodów osób prawnych i ustanawiającej system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 2002 r., s. 58815) (zwanej dalej „ustawą z dnia 24 grudnia 2002 r.") przewiduje, że państwowy federalny organ podatkowy (SPF Finances) „podejmuje w drodze interpretacji indywidualnych decyzje w sprawie wszystkich wniosków dotyczących stosowania przepisów podatkowych". Ponadto pojęcie „interpretacji indywidualnej" ma oznaczać akt

prawny, na podstawie którego SPF Finances 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.

9 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.

10 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.

Ustawa z dnia 21 czerwca 2004 r.

11 Ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r. zmieniającą kodeks podatków dochodowych z 1992 r. oraz ustawę z dnia 24 grudnia 2002 r. zmieniającą system opodatkowania dochodów osób prawnych i ustanawiającą system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (*Moniteur belge* z dnia 9 lipca 2004 r.) (zwaną dalej „ustawą z dnia 21 czerwca 2004 r.") Królestwo Belgii wprowadziło nowe przepisy podatkowe dotyczące transakcji transgranicznych podmiotów powiązanych w ramach grupy międzynarodowej, przewidujące między innymi korektę zysków podlegających opodatkowaniu, zwaną „korektą współzależną".

– *Uzasadnienie*

12 Zgodnie z uzasadnieniem zawartym w projekcie ustawy przedstawionym belgijskiej izbie reprezentantów przez rząd tego kraju celem tej 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 (SDA) 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 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 belgijskiej administracji podatkowej uznaje pierwotną korektę dokonaną w innym państwie za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości.

– *Artykuł 185 ust. 2 CIR 92*

13 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 dwiema spółkami niezależnymi, zyski pierwszej spółki podlegają odpowiedniej korekcie”.

Okólnik administracyjny z dnia 4 lipca 2006 r.

14 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 belgijskiego ministra finansów do urzędników ogólnej administracji podatkowej (Belgia), aby objaśnić w szczególności dodanie ustępu drugiego w art. 185 CIR 92 oraz odpowiednie zmiany dokonane w tym kodeksie. W okólniku administracyjnym z dnia 4 lipca 2006 r. 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 powiązanymi należącymi do grupy wielonarodowej.

15 I tak z jednej strony w okólniku tym 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.

16 Z drugiej strony w okólniku tym wskazano, że celem ujemnej korekty współzależnej przewidzianej w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 jest uniknięcie lub wyeliminowanie podwójnego opodatkowania. Wskazano w nim też, 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 belgijskiej administracji podatkowej lub biuro ds. interpretacji indywidualnych (SDA) uznają korektę za uzasadnioną co do jej zasady i co do jej wysokości. Poza tym wyjaśniono, 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.

Odpowiedzi udzielone przez ministra finansów na pytania poselskie w przedmiocie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92

17 W dniu 13 kwietnia 2005 r. w odpowiedzi na pytania poselskie dotyczące zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków minister finansów przede wszystkim 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 on stanowisko, zgodnie z którym ustalenie tego, które przedsiębiorstwa zagraniczne w ramach swoich zysków muszą uwzględnić ten dodatkowy zysk, nie leży w kompetencji belgijskich organów podatkowych.

18 W dniu 11 kwietnia 2007 r. w odpowiedzi na nową serię pytań poselskich dotyczących stosowania art. 185 ust. 2 lit. a) i b) CIR 92 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. Minister finansów wskazał też, że ze względu na to, iż to nie 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.

19 Wreszcie, w dniu 6 stycznia 2015 r. 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 to nie organy belgijskiej administracji podatkowej mają za zadanie decydować o tym, której spółce zagranicznej należy przypisać nadmierne zyski niepodlegające opodatkowaniu w Belgii.

Sporna decyzja

20 W spornej decyzji 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. Komisja nakazała odzyskanie tak przyznanej pomocy od beneficjentów, których ostateczny wykaz miał zostać następnie sporządzony przez Królestwo Belgii.

21 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o ocenę środka pomocy (motywy 94–110 spornej decyzji), Komisja uznała, że rozpatrywany środek w postaci, w jakiej był on stosowany przez organy belgijskiej administracji podatkowej, stanowi system pomocy oparty na art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92. To stosowanie zostało objaśnione 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 przyjmowania dalszych środków wykonawczych do przepisów podstawowych, gdyż interpretacje indywidualne stanowią jedynie techniczną procedurę stosowania rozpatrywanego systemu. Komisja również zauważyła, że beneficjenci rozpatrywanych zwolnień zostali określeni w przepisach, na których został oparty system, w ogólny i abstrakcyjny sposób. Przepisy te dotyczą bowiem podmiotów należących do wielonarodowej grupy spółek.

22 W drugiej kolejności, jeśli chodzi o przesłanki stosowania art. 107 ust. 1 TFUE (motywy 111–117 spornej 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 system ten może wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi, gdyż korzystają z niego spółki wielonarodowe prowadzące działalność w wielu państwach członkowskich. Po trzecie, Komisja podkreśliła, że system ten 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 wyłącznie wielonarodowe grupy przedsiębiorstw, do których należą te podmioty.

23 W trzeciej kolejności Komisja uznała, że rozpatrywane środki stanowią pomoc operacyjną i są w związku z tym niezgodne z rynkiem wewnętrznym. Ponadto ze względu na to, że środki te nie zostały zgłoszone Komisji zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, stanowią one bezprawnie przyznaną pomoc (motywy 189–194 spornej decyzji).

24 Jeśli chodzi o odzyskanie pomocy (motywy 195–211 spornej decyzji), to Komisja zauważyła, że Królestwo Belgii nie może powoływać się ani na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, 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.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

25 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniach 22 marca i 25 maja 2016 r. Królestwo Belgii i Magnetrol International wniosły skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

26 Sąd postanowił, zgodnie z art. 68 § 2 swego regulaminu postępowania, połączyć sprawy T-131/16, Belgia/Komisja, i T-263/16, Magnetrol International/Komisja, do celów łącznego rozpoznania w ramach ustnego etapu postępowania i wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie.

27 Na poparcie swej skargi o stwierdzenie nieważności Królestwo Belgii podniosło pięć zarzutów. Zarzut pierwszy dotyczył naruszenia art. 2 ust. 6 TFUE i art. 5 ust. 1 i 2 TUE ze względu na to, że Komisja wkroczyła w zakres kompetencji podatkowej Królestwa Belgii. Zarzut drugi dotyczył naruszenia prawa i oczywistego błędu w ocenie ze względu na to, że Komisja błędnie zakwalifikowała przedmiotowe środki jako system pomocy. Zarzut ten dzielił się na dwie części: w pierwszej zakwestionowano określenie aktów, na których opiera się domniemany system, zaś

w drugiej zakwestionowano rozważania dotyczące braku dalszych środków wykonawczych. Zarzut trzeci dotyczył naruszenia art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja uznała, iż system dotyczący opodatkowania nadmiernych zysków stanowi środek pomocy państwa. Zarzut czwarty dotyczył oczywistego błędu w ocenie, jaki miała popełnić Komisja w zakresie dotyczącym identyfikacji beneficjentów domniemanej pomocy. Zarzut piąty, podniesiony tytułem ewentualnym, dotyczy naruszenia ogólnej zasady legalności i art. 16 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 ze względu na to, że w spornej decyzji nakazano zwrot od grup wielonarodowych, do których należą podmioty belgijskie, które otrzymały interpretację indywidualną.

28 Na poparcie swej skargi o stwierdzenie nieważności Magnetrol International podniosła cztery zarzuty. Zarzut pierwszy dotyczył oczywistego błędu w ocenie, nadużycia władzy oraz braku uzasadnienia ponieważ Komisja w spornej decyzji stwierdziła istnienie systemu pomocy. Zarzut drugi dotyczył naruszenia art. 107 TFUE, jak również obowiązku uzasadnienia oraz oczywistego błędu w ocenie, ponieważ Komisja w spornej decyzji zakwalifikowała rozpatrywany system jako środek o selektywnym charakterze. Zarzut trzeci dotyczył naruszenia art. 107 TFUE, jak również obowiązku uzasadnienia oraz oczywistego błędu w ocenie, ponieważ w Komisja w spornej decyzji uznała, że system ten powoduje przysparzanie korzyści. Zarzut czwarty, podniesiony tytułem ewentualnym, dotyczył naruszenia art. 107 TFUE, naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, oczywistego błędu w ocenie, nadużycia władzy oraz braku uzasadnienia, jeśli chodzi o nakazane w spornej decyzji odzyskanie pomocy i identyfikację beneficjentów, jak również kwotę podlegającą odzyskaniu.

29 W zaskarżonym wyroku Sąd w pierwszej kolejności przeanalizował podniesione przez Królestwo Belgii i Magnetrol International zarzuty dotyczące w istocie przekroczenia przez Komisję jej kompetencji w dziedzinie pomocy państwa i jej ingerencji 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). W pkt 74 zaskarżonego wyroku Sąd oddalił te zarzuty jako bezzasadne.

30 W drugiej kolejności Sąd przeanalizował podniesione przez Królestwo Belgii i Magnetrol International zarzuty dotyczące w istocie błędnego wniosku, jaki miała wyciągnąć Komisja w przedmiocie istnienia systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, w szczególności z uwagi na nieprawidłową identyfikację aktów, na których miałby 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).

31 W pkt 86–88 zaskarżonego wyroku Sąd przede wszystkim przypomniał elementy definiujące pojęcie „system pomocy", o którym mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Następnie, po pierwsze, w pkt 90–98 tego wyroku przeanalizował to, czy istotne elementy rozpatrywanego systemu wynikały z przepisów uznanych przez Komisję za podstawę tego systemu w celu ustalenia tego, czy pomoc indywidualna jest przyznawana bez podejmowania dalszych środków wykonawczych. Po drugie, w pkt 99–113 tego wyroku Sąd zbadał, czy w momencie wydawania interpretacji indywidualnych warunkujących rezygnację z opodatkowania nadmiernych zysków organom belgijskiej administracji podatkowej przysługiwało uznanie, dzięki któremu mogły one wpływać na wysokość zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, istotne elementy i warunki, na jakich było przyznawane to zwolnienie z opodatkowania. Po trzecie, w pkt 114–119 tego samego wyroku Sąd dokonał oceny tego, czy beneficjenci systemu zostali określeni w przepisach stanowiących jego podstawę systemu „w sposób ogólny i abstrakcyjny".

32 Po przeprowadzeniu tej analizy Sąd w pkt 120 zaskarżonego wyroku stwierdził, iż Komisja doszła błędnie do wniosku, że zdefiniowany przez nią w spornej decyzji system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie wymagał dalszych środków wykonawczych i, co za tym idzie, stanowił „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. W pkt 121–132 tego wyroku Sąd oddalił ponadto podniesione przez Komisję argumenty oparte na rzekomym istnieniu „systematycznego sposobu postępowania" organów belgijskiej administracji podatkowej zidentyfikowanego przez nią po przeanalizowaniu 22 z 66 istniejących indywidualnych interpretacji dotyczących zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków i uznał, że za pomocą tych argumentów nie można zakwestionować wniosku przedstawionego w tym pkt 120.

33 W pkt 136 zaskarżonego wyroku Sąd uwzględnił zatem przedstawione przez Królestwo Belgii i Magnetrol International zarzuty oparte na naruszeniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Tak więc bez konieczności badania pozostałych podniesionych w przedmiocie spornej decyzji zarzutów Sąd stwierdził nieważność tej decyzji w całości.

Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

34 W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim Sąd stwierdził w nim, iż Komisja w spornej decyzji błędnie zakwalifikowała system zwalniania z opodatkowania nadmiernych zysków jako „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589;

– przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania w celu wydania rozstrzygnięcia w przedmiocie zarzutów, które nie zostały jeszcze zbadane, oraz

– rozstrzygnięcie o kosztach postępowania w pierwszej instancji i o kosztach postępowania odwoławczego w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

35 Królestwo Belgii i Magnetrol International oraz interwenienci wnoszą o oddalenie odwołania i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

36 Występująca jako interwenient w pierwszej instancji Irlandia nie zwróciła się o umożliwienie jej uczestnictwa w postępowaniu przed Trybunałem.

37 Postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 15 października 2019 r. Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA i Celio International NV (zwane dalej łącznie „interwenientami w postępowaniu odwoławczym") zostały dopuszczone do tego postępowania jako interwenienci popierający żądania Magnetrol International.

38 W odwołaniu wzajemnym Królestwo Belgii wnosi do Trybunału o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku w części, w jakiej Sąd oddalił w nim pierwszy z podniesionych przez to państwo członkowskie zarzutów nieważności i wydał w jego przedmiocie rozstrzygnięcie;

– potwierdzenie zaskarżonego wyroku w części, w jakiej Sąd stwierdził w nim nieważność spornej decyzji, oraz

– obciążenie Komisji kosztami poniesionymi w ramach odwołania wzajemnego.

39 Komisja wnosi o oddalenie odwołania wzajemnego.

W przedmiocie odwołania

W przedmiocie dopuszczalności

Argumentacja stron

40 Królestwo Belgii i Magnetrol International, wspierane przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym, podnoszą w istocie, że odwołanie wniesione przez Komisję jest niedopuszczalne.

41 W pierwszej kolejności Magnetrol International, wspierana przez Soudal, Esko-Graphics oraz Wabco Europe, uważa, że żądania tego odwołania w postaci, w jakiej zostały w nim sformułowane, mają na celu uchylenie zaskarżonego wyroku wyłącznie w zakresie, w jakim Sąd stwierdził w nim, iż Komisja błędnie zakwalifikowała system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków jako „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Komisja wniosła zatem o częściowe uchylenie niepodzielnej części sentencji zaskarżonego wyroku, wobec czego żądania te są niedopuszczalne.

42 W drugiej kolejności Królestwo Belgii oraz Soudal, Esko-Graphics i Flir Systems Trading Belgium uważają, że w odwołaniu tym Komisja wnosi do Trybunału o dokonanie nowej oceny okoliczności faktycznych, nie powołując się jednak na dowody świadczące o jakimkolwiek przeinaczeniu tych okoliczności faktycznych. Ponadto podnoszona przez Komisję argumentacja opiera się na nowych okolicznościach faktycznych, co ma w szczególności na celu uzyskanie przeformułowania spornej decyzji.

43 W trzeciej kolejności Królestwo Belgii oraz Soudal i Esko-Graphics twierdzą, że Komisja nie wskazała wystarczająco dokładnie, na czym polega błąd, jakiego miał dopuścić się Sąd, dokonując wykładni art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

44 Komisja kwestionuje tę argumentację i twierdzi, że odwołanie jest dopuszczalne.

Ocena Trybunału

45 W pierwszej kolejności w odniesieniu do zarzutu opartego na niedopuszczalności żądań podniesionych w odwołaniu Komisji należy przypomnieć, że zgodnie z art. 169 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem „[ż]ądania odwołania mają na celu uchylenie, w całości lub w części, orzeczenia Sądu, w brzmieniu zawartym w sentencji".

46 Przepis ten dotyczy podstawowej w dziedzinie odwołań zasady, zgodnie z którą powinny one być skierowane przeciwko sentencji orzeczenia Sądu i nie mogą zmierzać wyłącznie do zmiany niektórych elementów uzasadnienia tego orzeczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 2017 r. British Airways/Komisja, C-122/16 P, EU:C:2017:861, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W niniejszej sprawie, wbrew temu, co podnosi w istocie Magnetrol International, podniesione przed Trybunałem żądania Komisji przedstawione w pkt 34 tiret pierwsze niniejszego wyroku mają na celu uchylenie całości, a nie części zaskarżonego wyroku. Sąd bowiem, uwzględniając podniesiony przez Królestwo Belgii i Magnetrol International zarzut oparty na błędnej kwalifikacji systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków jako „systemu pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, stwierdził nieważność spornej decyzji i to pkt 2 sentencji zaskarżonego wyroku jest kwestionowany przez Komisję w odwołaniu.

48 W tych okolicznościach zarzut ten należy oddalić.

49 W drugiej kolejności nie można uwzględnić argumentacji, zgodnie z którą odwołanie to wiąże się ze zwróceniem się do Trybunału o ponowne zbadanie dokonanych przez Sąd ustaleń faktycznych.

50 Z jednej strony w jedynym zarzucie odwołania Komisja podnosi bowiem kwestie prawne dotyczące dokonanej przez Sąd wykładni art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 w celu zakwestionowania zasadności rozwiązania prawnego przyjętego przez Sąd w zaskarżonym wyroku, w szczególności ze względu na to, że uznał on, iż system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie spełnia przesłanek uznania go za „system pomocy" w rozumieniu tego przepisu. Argumentacja przedstawiona w tym względzie w ramach czterech części tego jedynego zarzutu jest więc dopuszczalna.

51 Z drugiej strony w ramach tego jedynego zarzutu Komisja podnosi również, że Sąd przeinaczył szereg motywów spornej decyzji, w szczególności w zakresie, w jakim pominął fakt, iż Komisja stwierdziła w niej, że system zwalniania z opodatkowania nadmiernych zysków został oparty na stałej praktyce administracyjnej belgijskich organów podatkowych polegającej na systematycznym zastosowaniu contra legem art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92.

52 Tego rodzaju zaś argumentację, która ostatecznie dotyczy dokonanej przez Sąd wykładni spornej decyzji i, wreszcie, oparta została na przeinaczeniu przez Sąd okoliczności faktycznych i dowodów przedstawionych przez Komisję, należy uznać za dopuszczalną.

53 Ponadto argumentacja ta odnosi się również do pkt 121–134 zaskarżonego wyroku, w których Sąd zajął stanowisko w przedmiocie tego, czy Komisja udowodniła w sposób wymagany prawem istnienie stałej praktyki administracyjnej, o której mowa w pkt 51 niniejszego wyroku i która jej zdaniem pozwala stwierdzić, że system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków stanowił „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Badanie takiej kwestii, która dotyczy uzasadnienia spornej decyzji oraz zasad regulujących postępowanie dowodowe, jest zaś na etapie odwołania dopuszczalne.

54 W trzeciej kolejności należy również oddalić zastrzeżenie dotyczące braku precyzyjności odwołania.

55 W świetle powyższego wystarczy bowiem stwierdzić, że z odwołania jasno wynika, iż Komisja utrzymuje, że Sąd dokonał błędnej wykładni przesłanek określonych w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 i przeinaczył niektóre z motywów spornej decyzji. W tym względzie precyzyjnie wskazuje ona nie tylko te motywy, ale również te punkty zaskarżonego wyroku, które zamierza zakwestionować, wobec czego zarzut ten należy oddalić.

56 Z całości powyższych rozważań wynika, że odwołanie jest dopuszczalne.

57 W pozostałym zakresie, w jakim wspierane przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym Królestwo Belgii i Magnetrol International podnoszą, że odwołanie to opiera się na nowych okolicznościach faktycznych lub ma na celu przeformułowanie spornej decyzji, argumenty te zostaną w razie potrzeby poddane analizie w ramach oceny zasadności tego odwołania.

Co do istoty

Uwagi wstępne

58 Jedyny zarzut podniesiony przez Komisję dotyczy błędów, jakich miał dopuścić się Sąd przy dokonywaniu wykładni art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, w którym zdefiniowany został „system pomocy".

59 Zgodnie z brzmieniem tego przepisu przez „system pomocy" należy rozumieć w szczególności 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.

60 Zatem uznanie środka państwowego jako takiego za system pomocy wiąże się z przyjęciem założenia, że spełnione zostały trzy kumulatywne przesłanki. Po pierwsze, pomoc może zostać przyznana indywidualnie przedsiębiorstwom na podstawie aktu. Po drugie, do przyznania tej pomocy nie jest wymagany żaden dalszy środek wykonawczy. Po trzecie, przedsiębiorstwa, którym można przyznać pomoc indywidualną, muszą być określone „w sposób ogólny i abstrakcyjny".

61 Ten jedyny podnoszony przez Komisję zarzut dzieli się na cztery części. W istocie trzy pierwsze z nich dotyczą odpowiednio trzech przesłanek definiujących „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Część czwarta dotyczy nieuwzględnienia przez Sąd ratio legis tego przepisu.

W przedmiocie części pierwszej

– *Argumentacja stron*

62 W części pierwszej swojego jedynego zarzutu Komisja podnosi, że Sąd dokonał błędnej wykładni i błędnego zastosowania pierwszej z przesłanek przewidzianych w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589. Wskutek przyjęcia takiej wykładni przeinaczył on motywy 94–110 spornej decyzji, stwierdzając w pkt 84, 90–120 i 125 zaskarżonego wyroku, że Komisja uznała, iż podstawę rozpatrywanego systemu stanowiły jedynie akty normatywne, o których mowa w motywie 99 tej decyzji.

63 Zdaniem Komisji z motywów 94–110 tej decyzji wynika, że uznała ona, iż system ten został oparty na stałej praktyce administracyjnej belgijskich organów podatkowych polegającej na systematycznym stosowaniu contra legem art. 185 ust. 2 CIR 92.

64 Co się tyczy terminu „akt” użytego w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, Komisja uważa w pierwszej kolejności, że pomimo różnic istniejących między różnymi wersjami językowymi tego rozporządzenia terminem tym może zostać objęta stała praktyka administracyjna organów państwa członkowskiego. Za przyjęciem takiej wykładni przemawia orzecznictwo Trybunału wynikające z wyroku 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).

65 Jej zdaniem w zaskarżonym wyroku Sąd przyjął zawężającą wykładnię tego pojęcia, efektem czego przeprowadził on analizę systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, wprowadzając błędne rozróżnienie pomiędzy z jednej strony ustanawiającą ten system formalną praktyką administracyjną i z drugiej strony leżącymi u jego podstaw aktami normatywnymi. Sąd zaś zdaniem tej instytucji powinien był zbadać, czy system ten stanowi „system pomocy” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 w zakresie, w jakim opiera się on na stałej praktyce administracyjnej organów belgijskiej administracji podatkowej polegającej na systematycznym stosowaniu contra legem art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92.

66 W drugiej kolejności zdaniem Komisji z motywów 94–110 spornej decyzji w sposób wystarczający pod względem prawnym wynika, że instytucja ta potraktowała system zwalniania z opodatkowania nadmiernych zysków jako opierający się na takiej stałej praktyce administracyjnej. Z tego względu Komisja wielokrotnie wprowadzała rozróżnienie pomiędzy z jednej strony dotyczącymi nadmiernych zysków indywidualnymi interpretacjami opartymi, zgodnie z tą stałą praktyką administracyjną, na systematycznym stosowaniu contra legem art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 i prowadzącą do zaistnienia systemu pomocy państwa i z drugiej strony indywidualnymi interpretacjami przyjmowanymi zgodnie z tym przepisem i niepowodującymi zaistnienia jakiejkolwiek pomocy państwa.

67 W trzeciej kolejności uzasadnienie zawarte w motywach 94–110 spornej decyzji należy oceniać w świetle kontekstu, w jakim została wydana ta decyzja, a mianowicie decyzji Komisji z dnia 3 lutego 2015 r. w sprawie SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) w sprawie belgijskiego systemu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących opodatkowania nadmiernych zysków – Artykuł 185 ust. 2 lit. b) [kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.] CIR 92 – Zaproszenie do zgłaszania uwag zgodnie z art. [108 ust. 2 TFUE] (Dz.U. 2015, C 188, s. 24, zwanej dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”). Z tej decyzji o wszczęciu postępowania jasno wynika, że Komisja zawsze uważała, iż system zwalniania z opodatkowania nadmiernych zysków opiera się na stałej praktyce administracyjnej polegającej na błędnym zastosowaniu art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 i regulujących tę dziedzinę przepisów prawa.

68 Królestwo Belgii podnosi, że część pierwsza jedynego zarzutu odwołania jest bezzasadna.

69 Magnetrol International, wspierana przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym, jest zdania, że podnosząc tę część pierwszą zarzutu, Komisja zmierza do zmiany a posteriori uzasadnienia spornej decyzji i błędnie rozumie zaskarżony wyrok.

70 Tytułem ewentualnym strony te podnoszą, że w celu wykazania istnienia „systemu pomocy” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 Komisja może powoływać się na „systematyczny sposób postępowania” władz państwa członkowskiego tylko wówczas, gdy nie

wskazuje ona żadnego aktu prawnego mogącego stanowić podstawę rozpatrywanego systemu. Taka wykładnia znajduje ich zdaniem potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału przywołanym w pkt 79 i 122 zaskarżonego wyroku. W niniejszym zaś przypadku Komisja wskazała w motywach 97–99 spornej decyzji takie akty prawa jako podstawę rozpatrywanego systemu. Komisja nie może zatem opierać się na „systematycznym sposobie postępowania" po to, aby stwierdzić istnienie takiego systemu.

– *Ocena Trybunału*

71 W zakresie, w jakim Komisja zarzuca Sądowi, że dokonał błędnej wykładni pierwszej z przewidzianych w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 przesłanek, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy – jak podnosi Komisja – przepis prawa podatkowego państwa członkowskiego należy uznać za „akt" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, jeśli podlega on systematycznemu stosowaniu contra legem przez organy administracji podatkowej tego państwa członkowskiego, i, w przypadku takiego stosowania, czy należy uwzględnić stałą praktykę administracyjną stosowaną przez te organy w ramach opierającej się na tym przepisie podatkowym identyfikacji aktów składających się na ten system pomocy.

72 Po pierwsze, jeśli chodzi o zakres terminu „akt", o którym mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, należy zaznaczyć, że zgodnie z brzmieniem tego art. 1 termin ten odsyła do każdego aktu, na którego podstawie – bez potrzeby przyjmowania dalszych środków wykonawczych – pomoc może zostać przyznana przedsiębiorstwom indywidualnie.

73 W tym względzie należy podkreślić, że dokonując literalnej wykładni tego art. 1, nie można ustalić, czy ten termin „akt" może obejmować system, którego cechą charakterystyczną zdaniem Komisji jest systematyczne stosowanie contra legem przepisu prawa podatkowego państwa członkowskiego przez organy jego administracji podatkowej w ramach stałej praktyki administracyjnej. Jak bowiem podnosi Komisja, w różnych wersjach językowych art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 użyte zostały rozbieżne sformułowania, którymi można, w zależności od przypadku, objąć taką praktykę administracyjną.

74 Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem Trybunału celem zapewnienia jednolitych interpretacji i stosowania tego samego aktu, w przypadku którego wersja w jednym języku Unii różni się od wersji ustanowionych w innych językach, sporny przepis należy interpretować w zależności od kontekstu i celu uregulowania, którego jest on częścią (zob. wyrok z dnia 12 września 2019 r., Komisja/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, pkt 88 i przytoczone tam orzecznictwo).

75 Tak więc w odniesieniu do, po drugie, kontekstu, w jaki wpisuje się art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, należy zauważyć, że pojęcie „systemu pomocy" różni się od pojęcia „pomocy indywidualnej", o którym mowa w art. 1 lit. e) tego rozporządzenia.

76 W odróżnieniu od pomocy indywidualnej, która dotyczy środka pomocy państwa wymagającego przeprowadzenia indywidualnego badania w świetle kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE, posłużenie się pojęciem „systemu pomocy" pozwala Komisji na zbadanie w świetle tego postanowienia całokształtu pomocy przyznanej indywidualnie przedsiębiorstwom na podstawie wspólnego aktu, który stanowi jego podstawę prawną.

77 W tym względzie Sąd w pkt 78 zaskarżonego wyroku słusznie przypomniał, 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 w istocie 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. Zweryfikowanie indywidualnej sytuacji każdego z przedsiębiorstw, których dana pomoc dotyczy, jest konieczne dopiero na etapie odzyskiwania pomocy.

78 Z powyższego wynika, że termin „akt" użyty w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 oznacza akty stanowiące składowe systemu pomocy, na podstawie których możliwe jest zidentyfikowanie istotnych cech niezbędnych do uznania go za środek pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

79 Choć co do zasady termin ten może oznaczać akty, które stanowią podstawę prawną systemu pomocy, to jednak nie można wykluczyć, jak zresztą zauważył Sąd, że w pewnych okolicznościach można by również odsyłać do stałej praktyki administracyjnej władz państwa członkowskiego, jeżeli praktyka ta świadczy o istnieniu „systematycznego sposobu postępowania", którego cechy charakterystyczne spełniają wymogi przewidziane w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

80 W tym względzie w pkt 79 zaskarżonego wyroku Sąd słusznie odniósł się do pkt 14 i 15 wyroku z dnia 13 kwietnia 1994 r., Niemcy i Pleuger Worthington/Komisja (C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129), aby podkreślić, że Trybunał orzekł, iż w ramach badania systemu pomocy i w braku podstawy prawnej ustanawiającej taki system pomocy Komisja może oprzeć się na całokształcie okoliczności, które pozwalają stwierdzić istnienie systemu pomocy.

81 Wbrew temu, co twierdzi w szczególności Magnetrol International, popierana w tym względzie przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym, z tego wyroku Trybunału w żaden sposób nie wynika, że możliwość stwierdzenia przez Komisję istnienia systemu pomocy ograniczałaby się do sytuacji, w której nie istnieje żaden przepis prawny stanowiący podstawę prawną tego systemu. Przeciwnie, wnioski wynikające z tego wyroku Trybunału pozwalają stwierdzić, że, a fortiori, taka możliwość istnieje w przypadku, gdy system pomocy wynika, jak twierdzi Komisja w niniejszej sprawie, z systematycznego stosowania contra legem przepisu prawa podatkowego państwa członkowskiego przez organy jego administracji podatkowej w ramach stałej praktyki administracyjnej.

82 Uwzględnienie takiej praktyki administracyjnej w ramach ustalania, czy mamy do czynienia z „aktem" stanowiącym składową systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, pozwala bowiem na ujawnienie rzeczywistego zakresu obowiązywania tego przepisu prawa podatkowego, którego w przeciwnym razie nie można rozpatrywać wyłącznie na podstawie tego aktu.

83 Po trzecie, za przyjęciem takiej wykładni terminu „akt" przemawia realizowany za pomocą rozporządzenia 2015/1589 cel, którym jest zdefiniowanie szczegółowych zasad przeprowadzania przewidzianej w art. 108 TFUE kontroli pomocy państwa.

84 Skuteczność (effet utile) przepisów w dziedzinie pomocy państwa zostałaby bowiem znacznie zredukowana, gdyby termin „akt” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 ograniczał się do określenia formalnych aktów stanowiących składowe systemu pomocy.

85 Z jednej strony należy zaznaczyć, że zakres i zasady przeprowadzania tej kontroli byłyby w takim przypadku siłą rzeczy zależne od formy, jaką państwa członkowskie nadają środkom pomocy państwa. Z drugiej strony, jak podnosi Komisja, niektóre z tych środków pomocy, które opierają się na zastosowaniu contra legem przepisu prawa krajowego, byłyby z konieczności wyłączone z zakresu pojęcia „systemu pomocy” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, nawet jeśli całokształt okoliczności pozwalałby na ustalenie istnienia takiego systemu.

86 Komisja może zatem stwierdzić istnienie systemu pomocy, jeżeli w sposób wymagany prawem zdoła ona wykazać, że opiera się on na stosowaniu aktu państwa członkowskiego zgodnie z „systematycznym sposobem postępowania” organów władz tego państwa członkowskiego i że cechy charakterystyczne tego sposobu postępowania spełniają wymogi przewidziane w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

87 W drugiej kolejności należy ustalić, czy – jak podnosi Komisja – Sąd błędnie zastosował termin „akt”, o którym mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, i przeinaczył sporną decyzję, uznając, że jedyne akty wymienione w jej motywie 99 stanowią podstawę rozpatrywanego systemu w określonej przez Komisję postaci.

88 W tym względzie należy zauważyć, że w pkt 80 zaskarżonego wyroku Sąd zbadał w pierwszej kolejności akty wymienione w motywach 97–99 spornej decyzji. Wskazał on bowiem, że akty wymienione w motywie 99 tej decyzji, a mianowicie zarówno art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, jak i preambuła ustawy z dnia 21 czerwca 2004 r., okólnik administracyjny z dnia 4 lipca 2006 r. oraz odpowiedzi ministra finansów na pytania poselskie dotyczące stosowania tego przepisu przez organy belgijskiej administracji podatkowej, stanowią akty, na podstawie których przyznaje się zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków.

89 W pkt 81 i 82 zaskarżonego wyroku Sąd wskazał, że rozumowanie Komisji naznaczone było pewną ambiwalencją, ponieważ przyjęła ona jednak, że to zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków nie zostało przewidziane ani w art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, ani też w żadnym innym przepisie CIR 92.

90 Niemniej jednak w pkt 83 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że po przeprowadzeniu całościowej analizy spornej decyzji należy uznać, iż podstawę spornego systemu stanowi art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, stosowany przez organy belgijskiej administracji podatkowej, i że wniosek o takim stosowaniu można było wyprowadzić z aktów, o których mowa w pkt 88 niniejszego wyroku. W pkt 84–88 zaskarżonego wyroku Sąd wyciągnął na tej podstawie w istocie wniosek, że analizę tego, czy spełnione zostały przesłanki przewidziane w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, należy zatem przeprowadzić w świetle treści tych aktów.

91 I tak w drugiej kolejności w pkt 90–98 zaskarżonego wyroku Sąd zbadał w szczególności to, czy istotne elementy rozpatrywanego systemu, zidentyfikowane przez Komisję w motywie 102 spornej decyzji, wynikały z aktów wymienionych w motywach 97–99 tej decyzji.

92 W tym względzie w pkt 92 zaskarżonego wyroku Sąd na wstępie wskazał, że, biorąc pod uwagę analizę zawartą w motywach 101 i 139 spornej decyzji, te istotne elementy nie wynikały z tych aktów, lecz raczej z przeanalizowanej przez Komisję próbki interpretacji indywidualnych.

W pkt 93 tego wyroku, przyznając, że niektóre z tych istotnych elementów rzeczywiście wynikają z tych aktów, Sąd uznał jednak, że tak nie było w przypadku całokształtu tych istotnych elementów, w szczególności zaś dwuetapowej metody obliczania objętych spornym zwolnieniem nadmiernych zysków, a także w przypadku warunku związanego z tworzeniem miejsc pracy, centralizacją czy zwiększeniem [skali] działalności w Belgii.

93 Rozumując w ten sposób, Sąd naruszył prawo.

94 Jak bowiem wskazano w pkt 90 niniejszego wyroku, chociaż Sąd stwierdził, że podstawa prawna spornego systemu wynika nie tylko z art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92, lecz również ze stosowania tego przepisu przez organy belgijskiej administracji podatkowej, to jednak nie wyciągnął z tego stwierdzenia wszystkich jego konsekwencji. W szczególności Sąd nie wziął pod uwagę tych motywów spornej decyzji, z których jasno wynika, że Komisja wyciągnęła wniosek o tym stosowaniu nie tylko z aktów, o których mowa w motywie 99 tej decyzji, lecz również z systematycznego sposobu postępowania tych organów, który stwierdziła po przeprowadzeniu analizy zbadanej przez nią próbki interpretacji indywidualnych.

95 Tak więc w ramach dokonanej w pkt 83 zaskarżonego wyroku całościowej lektury spornej decyzji Sąd powinien był wziąć pod uwagę rozważania przedstawione w motywach 100–108 i 110 tej decyzji, z których w istocie wynika, że Komisja uznała, iż jedną z istotnych cech rozpatrywanego systemu było to, że organy te regularnie wydawały decyzje przyznające zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków na warunkach wymienionych w motywie 102 tej decyzji.

96 W tym kontekście, jak wynika w szczególności z pkt 98 zaskarżonego wyroku, Sąd oparł się zaś na błędnym założeniu, że okoliczność polegająca na tym, iż niektóre z istotnych elementów rozpatrywanego systemu nie wynikały z aktów wskazanych w motywie 99 spornej decyzji, lecz z samych interpretacji indywidualnych, oznacza, że akty te muszą być przedmiotem dalszych środków wykonawczych.

97 W konsekwencji, ograniczając swoją analizę przesłanek z art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 wyłącznie do aktów, o których mowa w motywie 99 spornej decyzji, Sąd błędnie zastosował zawarty w tym artykule termin „akt”.

98 Błąd ten doprowadził, po pierwsze, do wykluczenia przez Sąd co do zasady, że „system pomocy” w rozumieniu tego art. 1 może, jak wskazano w pkt 80 i 86 niniejszego wyroku, opierać się na całokształcie okoliczności pozwalających na ustalenie jego faktycznego istnienia, i, po drugie, do błędnego zrozumienia tej decyzji w zakresie dotyczącym analizy pierwszej z tych przesłanek.

99 W świetle całości powyższych rozważań należy stwierdzić, że część pierwsza jedynego zarzutu odwołania jest zasadna.

W przedmiocie części drugiej

– *Argumentacja stron*

100 W części drugiej swojego jedynego zarzutu Komisja podnosi, że Sąd dokonał błędnej wykładni drugiej z przesłanek przewidzianych w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 i przeinaczył motywy 100–108 spornej decyzji, stwierdzając w pkt 94, 96, 98, 103–113, 119, 120 i 129–133 zaskarżonego wyroku, że przyznanie zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków wymagało przyjęcia dalszych środków wykonawczych.

101 Sąd ograniczył się do powtórzenia twierdzenia, zgodnie z którym, gdyby istotne elementy rozpatrywanego systemu, wymienione w motywie 102 spornej decyzji, nie zostały wskazane w aktach normatywnych, o których mowa w motywie 99 tej decyzji, musiałyby one stać się przedmiotem dalszych środków wykonawczych. Zdaniem Komisji Sąd nie zbadał, czy w odniesieniu do zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków organy belgijskiej administracji podatkowej były rzeczywiście w stanie wpłynąć na wysokość tego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, jego cechy charakterystyczne i warunki jego przyznawania w poszczególnych przypadkach. Ponadto jej zdaniem Sąd pomylił zakres uznania, jakim dysponowały te organy, sprawdzając przestrzeganie warunków przyznania zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, z możliwością wywarcia wpływu na wysokość tego zwolnienia, jego cechy charakterystyczne i warunki jego przyznawania w poszczególnych przypadkach. Gdyby Sąd prawidłowo zinterpretował i zastosował pojęcie „dalszych środków wykonawczych”, powinien był dojść do wniosku, że organy te nie miały możliwości wywarcia wpływu na te czynniki.

102 Królestwo Belgii uważa, że rozumowanie Sądu dotyczące drugiej z przesłanek przewidzianych w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 nie ma znamion naruszenia prawa.

103 Magnetrol International, wspierana przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym, twierdzi w istocie, że aby stwierdzić istnienie systemu pomocy, Komisja powinna była wykazać w spornej decyzji w pierwszej kolejności, że akty wymienione w motywach 97–99 tej decyzji wskazywały metody obliczania, które organy belgijskiej administracji podatkowej miały obowiązek stosować, a w drugiej kolejności, że wysokość zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków w każdym poszczególnym przypadku mogła zostać ustalona za pomocą tych właśnie metod. W trzeciej kolejności, jeśli chodzi o warunki przyznania pomocy, Komisja powinna była wykazać, po pierwsze, że akty te określają warunki, na jakich organy belgijskiej administracji podatkowej mogły zatwierdzać wnioski o przyznanie pomocy indywidualnej, i, po drugie, że na podstawie tych warunków możliwe było zadecydowanie, czy zaproponowana przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej transakcja spełnia warunek „nowej sytuacji”.

– *Ocena Trybunału*

104 Część druga jedynego zarzutu odwołania dotyczy drugiej z przesłanek umożliwiających zdefiniowanie „systemu pomocy” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, a mianowicie tej dotyczącej braku „dalszych środków wykonawczych” koniecznych do przyznania pomocy indywidualnej na podstawie aktu ustanawiającego taki system.

105 Jak słusznie wskazał Sąd w pkt 99 zaskarżonego wyroku, powołując się w tym względzie na motyw 100 zaskarżonej decyzji, istnienie dalszych środków wykonawczych wiąże się ze skorzystaniem przez organ administracji podatkowej z uznania przysługującego mu przy przyjmowaniu rozpatrywanych środków, co umożliwia mu wpływanie na cechy, wysokość lub warunki przyznania tej pomocy. Natomiast samo techniczne zastosowanie aktu przewidującego przyznanie rozpatrywanej pomocy nie stanowi „dalszego środka wykonawczego" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

106 Wynika z tego, że kwestia tego, czy „dalsze środki wykonawcze" są konieczne do przyznania pomocy indywidualnej na podstawie systemu pomocy, jest nierozerwalnie związana z kwestią określenia tego, czym w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 jest „akt", na którym opiera się ten system. To w świetle tego przepisu należy bowiem ustalić, czy przyznanie pomocy indywidualnej jest uzależnione od przyjęcia takich środków, czy też, przeciwnie, przyznanie to może nastąpić wyłącznie na podstawie tego aktu.

107 Jak podniosła rzecznik generalna w pkt 100 opinii, naruszenie prawa stwierdzone w pkt 97 i 98 niniejszego wyroku musiało mieć zatem wpływ na dokonaną przez Sąd ocenę tego, czy zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków zostało w niniejszej sprawie przyznane bez konieczności przyjmowania dalszych środków wykonawczych.

108 Z jednej strony bowiem, jak wynika w szczególności z pkt 96 niniejszego wyroku, Sąd oparł się na błędnym założeniu, zgodnie z którym okoliczność polegająca na tym, iż niektóre z istotnych elementów rozpatrywanego systemu nie wynikały z aktów wskazanych w motywie 99 spornej decyzji, lecz zostały wyprowadzone z samych interpretacji indywidualnych, oznacza, że akty te muszą być przedmiotem dalszych środków wykonawczych.

109 Z drugiej strony w ramach przeprowadzonej w pkt 103–113 zaskarżonego wyroku analizy kwestii tego, czy wydając interpretacje indywidualne z tytułu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, organy belgijskiej administracji podatkowej dysponowały zakresem uznania umożliwiającym im wpływanie na wysokość, istotne elementy rozpatrywanego systemu i warunki, w jakich zwolnienie to było przyznawane, Sąd ograniczył się do odesłania do aktów wymienionych w motywie 99 spornej decyzji, aby na tej podstawie stwierdzić, że w istocie akty te sprowadzały się co do zasady do określenia stanowiska zajmowanego przez organy belgijskiej administracji podatkowej w przedmiocie tego zwolnienia.

110 Wyciągnął on na tej podstawie wniosek, że wobec braku innych czynników ograniczających uprawnienia decyzyjne przysługujące tym organom przy wydawaniu tych interpretacji indywidualnych organy belgijskiej administracji podatkowej musiały korzystać z zakresu uznania, efektem czego nie można było uznać, iż organy te dokonywały technicznego stosowania ram regulacyjnych, lecz, przeciwnie, dokonywały oceny każdego wniosku „w poszczególnych przypadkach".

111 W ramach tego badania Sąd nie uwzględnił jednak faktu, że – jak wskazano w pkt 95 niniejszego wyroku – jedną z zasadniczych cech rozpatrywanego systemu, jak wskazała Komisja w spornej decyzji, było to, że organy belgijskiej administracji podatkowej, jeśli spełnione były przesłanki wymienione w motywie 102 tej decyzji, systematycznie przyznawały zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków.

112 Wbrew zaś temu, co orzekł Sąd, zidentyfikowanie takiej systematycznie stosowanej praktyki mogło stanowić istotny element w ramach oceny całokształtu okoliczności mogących świadczyć o istnieniu systemu pomocy, pozwalając w danym wypadku na ustalenie, że w rzeczywistości tym organom administracji podatkowej nie przysługiwało przy stosowaniu art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 żadne swobodne uznanie i że w konsekwencji nie było konieczności przyjmowania jakichkolwiek „dodatkowych środków wykonawczych" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

113 Tak więc, jak podnosi Komisja, Sąd, opierając swój wniosek dotyczący drugiej z przesłanek przewidzianych w art. 1 lit. d) tego rozporządzenia na błędnym założeniu, dopuścił się naruszenia prawa.

114 Takiego wniosku nie można podważyć za pomocą względów wskazanych w pkt 106 i 107 zaskarżonego wyroku. Sąd oparł się w nich na stwierdzeniu, że rozpatrywany system nie dotyczył wszystkich wydawanych na podstawie art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 interpretacji indywidualnych, lecz jedynie tych spośród nich, które dokonały ujemnych korekt, przy czym administracja nie weryfikowała tego, czy dane zyski zostawały zaliczone do zysków innej spółki należącej do grupy mającej siedzibę w innym okręgu jurysdykcyjnym, choć system ten nie obejmował interpretacji indywidualnych, w których przyznawano ujemną korektę odpowiadającą dodatniej korekcie zysków podlegających opodatkowaniu innej spółki należącej do grupy mającej siedzibę w innym okręgu jurysdykcyjnym. Zdaniem Sądu ze względu na to, iż na podstawie tego samego aktu organy belgijskiej administracji podatkowej mogą wydawać zarówno interpretacje, w których, zdaniem Komisji, przyznawana jest pomoc państwa, jak i interpretacje, które takiej pomocy nie przyznają, nie można racjonalnie twierdzić, że rola organów tej administracji ogranicza się do technicznego stosowania rozpatrywanego systemu.

115 Jak zaś stwierdzono w pkt 94 niniejszego wyroku, Komisja uznała, że podstawę rozpatrywanego systemu stanowi stosowanie contra legem art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 w ramach stałej praktyki administracyjnej organów belgijskiej administracji podatkowej. Powyższego stwierdzenia nie można podważyć na podstawie samej tylko okoliczności, że organy belgijskiej administracji podatkowej stosowały również ten przepis w sytuacjach, które rzeczywiście wchodziły w zakres jego stosowania.

116 Podobnie istnienie w ramach postępowania w sprawie uzyskania interpretacji indywidualnej z tytułu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków etapu wstępnego, o którym mowa w pkt 112 zaskarżonego wyroku, nie może świadczyć o tym, że organom belgijskiej administracji podatkowej musiało przysługiwać swobodne uznanie w ramach systemu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków. Ten zakres uznania należy bowiem oceniać wyłącznie w odniesieniu do interpretacji indywidualnych, które zostały wydane w ramach tego systemu, efektem czego sytuacje, w których nie wydano takiej decyzji, pozostają bez znaczenia w tym względzie.

117 W świetle całości powyższych rozważań należy stwierdzić, że część pierwsza jedynego zarzutu odwołania jest zasadna.

W przedmiocie części trzeciej

– *Argumentacja stron*

118 W części trzeciej swojego jedynego zarzutu Komisja twierdzi, że Sąd dokonał błędnej wykładni trzeciej z przesłanek ustanowionych w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 i przeinaczył motywy 66, 102, 103, 109, 139 i 140 spornej decyzji, stwierdzając w pkt 114–119 zaskarżonego wyroku, że beneficjenci zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków nie zostali określeni w przepisach stanowiących podstawę tego systemu „w sposób ogólny i abstrakcyjny". Zdaniem Komisji, gdyby Sąd należycie uwzględnił związaną z tym zwolnieniem stałą praktykę administracyjną organów belgijskiej administracji podatkowej, doszedłby do przeciwnego wniosku.

119 Królestwo Belgii i Magnetrol International, popierane przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym, kwestionują tę argumentację.

– *Ocena Trybunału*

120 Część trzecia jedynego zarzutu odwołania dotyczy trzeciego warunku określającego „program pomocowy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, a mianowicie warunku dotyczącego okoliczności polegającej na tym, że beneficjenci takiego systemu są zdefiniowani w akcie, który stanowi podstawę tego systemu, „w sposób ogólny i abstrakcyjny".

121 W tym względzie z relacji istniejących pomiędzy trzema warunkami pozwalającymi na uznanie danego środka za „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 wynika, że kwestia, czy trzecia z tych przesłanek jest spełniona, jest nierozerwalnie związana z dwiema pierwszymi przesłankami dotyczącymi istnienia „aktu" i braku „dalszych środków wykonawczych".

122 W związku z tym wskazane w pkt 97, 98 i 113 niniejszego wyroku naruszenia prawa, jakich dopuścił się Sąd, które dotyczą tych dwóch pierwszych przesłanek, miały wpływ na dokonaną przezeń ocenę dotyczącą definicji beneficjentów zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.

123 W pkt 115–119 zaskarżonego wyroku Sąd, przyznając jednocześnie, że art. 185 ust. 2 lit. b) CIR 92 dotyczy ogólnej i abstrakcyjnej kategorii podmiotów, oparł się bowiem w istocie na analizie aktów, o których mowa w motywie 99 spornej decyzji, aby dojść do wniosku, że beneficjenci rozpatrywanego systemu nie zostali zdefiniowani w tych aktach „w sposób ogólny i abstrakcyjny", efektem czego muszą oni zostać w ten sposób zdefiniowani za pomocą dodatkowych środków wykonawczych.

124 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że część trzecia jedynego zarzutu odwołania jest zasadna.

125 W świetle całości powyższych rozważań i bez konieczności badania części czwartej jedynego zarzutu odwołania należy stwierdzić, że Sąd, orzekając w szczególności w pkt 120 zaskarżonego wyroku, iż Komisja błędnie uznała, że określony w spornej decyzji system zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków stanowi „system pomocy" w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, dopuścił się szeregu naruszeń prawa.

W przedmiocie uzupełniającego uzasadnienia zaskarżonego wyroku dotyczącego dowodu istnienia „systematycznego sposobu postępowania”

126 Należy zauważyć, że w ramach uzasadnienia uzupełniającego, zawartego w pkt 121–134 zaskarżonego wyroku, Sąd zbadał, czy Komisja zdołała wykazać istnienie „systematycznego sposobu postępowania” belgijskich organów podatkowych, który zidentyfikowała ona po zbadaniu próbki 22 z 66 interpretacji indywidualnych wydanych w ramach zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.

127 W celu ustalenia, czy naruszenia prawa stwierdzone w pkt 125 niniejszego wyroku mogą prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku, należy zbadać, czy w ramach tego uzasadnienia Sąd słusznie oddalił argumenty Komisji oparte na istnieniu takiego „systematycznego sposobu postępowania”.

– *Argumentacja stron*

128 W ramach argumentacji dotyczącej trzech pierwszych części jedynego zarzutu odwołania Komisja przedstawiła szczegółowe argumenty zmierzające do zakwestionowania rozumowania zawartego w pkt 121–134 zaskarżonego wyroku, w którym Sąd orzekł, że nie wykazała ona w wymagany prawem sposób istnienia „systematycznego sposobu postępowania” przy przyznawaniu zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.

129 W pierwszej kolejności Komisja podnosi, że wbrew temu, co rozstrzygnął Sąd w pkt 127 i 128 zaskarżonego wyroku, odpowiednio uzasadniła ona okoliczności, które skłoniły ją do wyciągnięcia wniosku o istnieniu takiego „systematycznego sposobu postępowania”.

130 Jeśli chodzi przede wszystkim o wybór próbki 22 interpretacji indywidualnych, na podstawie której Komisja wywiodła istnienie stałej praktyki administracyjnej, instytucja ta przyznaje, że wybór ten nie wynika z motywów 94–110 spornej decyzji. Niemniej jednak Sąd nie uwzględnił motywu 3 tej decyzji, w którym przedstawiono skierowane przez Komisję do Królestwa Belgii żądanie udzielenia informacji dotyczących interpretacji indywidualnych wydanych w latach 2004, 2007, 2010 i 2013. Decyzje te to nic innego niż 22 interpretacji indywidualnych składających się na próbkę, na podstawie której Komisja wyciągnęła wniosek o istnieniu stałej praktyki administracyjnej.

131 Następnie, jeśli chodzi o reprezentatywność tej próbki, Komisja podkreśla, po pierwsze, że te interpretacje indywidualne zostały wybrane spośród [decyzji wydawanych] podczas czterech z dziewięciu lat stosowania spornego systemu. Po drugie, wybrane lata są każdorazowo oddalone od siebie okresem trzech lat i obejmują początek, środek oraz koniec okresu, w którym belgijskie organy podatkowe wydawały takie decyzje interpretacje indywidualne. Po trzecie, tych 22 interpretacji indywidualnych stanowi jedną trzecią wszystkich interpretacji wydanych w trakcie tego dziewięcioletniego okresu i, po czwarte, tych 22 interpretacji obejmowało jedną trzecią wszystkich beneficjentów rozpatrywanego systemu, co z konieczności oznacza, że próbka ta była reprezentatywna i że żadne szczegółowe wyjaśnienie nie było w tym względzie konieczne. W każdym razie Królestwo Belgii nie zakwestionowało nigdy tymczasowych wniosków wyciągniętych przez Komisję w ramach decyzji o wszczęciu postępowania i nie przedstawiło żadnej interpretacji indywidualnej świadczącej o tym, że istotne elementy spornego systemu miały nie wynikać z stałej praktyki administracyjnej.

132 Ponadto Komisja uważa, że nie musiała opisywać w spornej decyzji interpretacji indywidualnych po tym, jak na podstawie przeprowadzonej przez nią analizy 22 z nich stwierdziła, że ich wydanie należało do stałej praktyki administracyjnej. Do Królestwa Belgii i do beneficjentów należałoby natomiast zakwestionowanie wyciągniętego przez tę instytucję wniosku, zgodnie z którym zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków zostało przyznane na podstawie systemu pomocy – czego podmioty te nie uczyniły.

133 Wreszcie, co się tyczy sześciu interpretacji indywidualnych opisanych w motywach 62–64 i w przypisie 80 spornej decyzji, motyw 61 spornej decyzji świadczy o tym, że przedstawione w tych motywach trzy przykłady ilustrują jedynie interpretacje indywidualne wydane w ramach wprowadzania systemu w życie przez organy belgijskiej administracji podatkowej.

134 W drugiej kolejności przeinaczenie przez Sąd motywów 94–110 spornej decyzji miało pociągnąć za sobą naruszenie prawa ze względu na stwierdzenie w pkt 127 i 128 zaskarżonego wyroku, że Komisja nie wykazała istnienia systematycznego podejścia.

135 Królestwo Belgii i Magnetrol International, wspierane przez interwenientów w postępowaniu odwoławczym, kwestionują tę argumentację.

– *Ocena Trybunału*

136 Komisja zarzuca Sądowi, że ten błędnie stwierdził, iż nie zdołała ona wykazać istnienia „systematycznego sposobu postępowania" odpowiadającego wymogom ustanowionym w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589.

137 W tym względzie w pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że Sąd w pkt 125 zaskarżonego wyroku uznał w istocie, iż taki „systematyczny sposób postępowania" nie mógł stanowić samej podstawy rozpatrywanego systemu, a to ze względu na to, iż nie chodziło tu o podstawę, która została przyjęta w spornej decyzji, w szczególności w jej motywie 99.

138 W świetle naruszenia prawa stwierdzonego w pkt 97 i 98 niniejszego wyroku również przyjęcie takiego podejścia jest błędne pod względem prawnym.

139 W drugiej kolejności Sąd uznał w pkt 126 zaskarżonego wyroku, że nawet przy założeniu, iż istotne elementy spornego systemu wynikają z „systematycznego sposobu postępowania" zidentyfikowanego na podstawie zbadanej przez Komisję próbki złożonej z interpretacji indywidualnych, instytucja ta nie zdołała wykazać istnienia takiego sposobu postępowania.

140 Przede wszystkim w pkt 127 zaskarżonego wyroku Sąd, zaznaczając, że próbka ta składała się z 22 z 66 rozpatrywanych interpretacji, uznał, że Komisja nie wyjaśniła w spornej decyzji ani wyboru tej próbki, ani powodów, dla których należało ją uznać za reprezentatywną.

141 Jak twierdzi w istocie Komisja, jeśli chodzi o wybór przeanalizowanej próbki interpretacji indywidualnych, z całościowej lektury motywów spornej decyzji, a w szczególności z łącznej lektury jej motywów 3 i 59 wynika, że próbka ta składała się z interpretacji indywidualnych wydanych w latach 2005 (gdyż w 2004 r. nie wydano żadnej z nich), 2007, 2010 i 2013, a to w celu objęcia nią decyzji wydanych na początku, w połowie i na końcu okresu stosowania rozpatrywanego systemu.

142 Co się tyczy reprezentatywności wspomnianej próbki, jak podkreśliła w istocie rzecznik generalna w pkt 86 opinii, z wyboru 22 z 66 z łącznej liczby interpretacji indywidualnych wydanych w ramach spornego systemu w oczywisty sposób wynika, że ta sama próbka obejmuje jedną trzecią z nich.

143 W tym względzie należy zauważyć, że taka część interpretacji indywidualnych, wyselekcjonowana w sposób ważony spośród wszystkich interpretacji, które zostały przyjęte w ramach zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków w rozpatrywanym okresie, może ze swej natury być reprezentatywna dla „systematycznego sposobu postępowania" organów belgijskiej administracji podatkowej. Ze względu na „systematyczny" charakter takiej praktyki Komisja mogła bowiem właśnie, racjonalnie rzecz biorąc, domniemywać, że – w braku dowodu przeciwnego – elementy zidentyfikowane w zbadanej przez nią próbce interpretacji indywidualnych będą musiały występować we wszystkich interpretacjach indywidualnych wydanych w ramach zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.

144 W tych okolicznościach Sąd bezzasadnie uznał, że Komisja nie wyjaśniła w spornej decyzji wyboru tej próbki i elementów, ze względu na które należało ją uznać za reprezentatywną.

145 Wniosku tego nie podważa wreszcie dokonane w pkt 128 zaskarżonego wyroku stwierdzenie, zgodnie z którym Komisja nie wyjaśniła wyboru sześciu interpretacji indywidualnych wspomnianych w motywach 62–64 spornej decyzji. Jak wynika bowiem z motywu 61 tej decyzji i jak podnosi Komisja, te sześć decyzji ma jedynie zilustrować sposób, w jaki organy belgijskiej administracji podatkowej przyznawały zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, w związku z czym nie można ich brać pod uwagę przy ustalaniu tego, czy Komisja wykazała w wymagany prawem sposób to, że praktyka decyzyjna belgijskich organów podatkowych nosiła znamiona „systematycznego sposobu postępowania".

146 Następnie w pkt 129 zaskarżonego wyroku Sąd oparł się na rozważaniach przedstawionych w jego pkt 103–112, dotyczących istnienia swobodnego uznania przysługującego organom belgijskiej administracji podatkowej oraz konieczności przyjęcia dalszych środków wykonawczych. Zdaniem Sądu względy te same w sobie pozwalają na podważenie podnoszonego przez Komisję istnienia „systematycznego sposobu postępowania".

147 Ponieważ zaś wniosek ten opiera się na błędnym założeniu, zgodnie z którym jedynie akty, o których mowa w motywie 99 spornej decyzji, stanowią podstawę rozpatrywanego systemu, należy uznać, że z tych samych powodów co te, które zostały przedstawione w pkt 97, 98 i 113 niniejszego wyroku, wniosek zawarty w pkt 129 zaskarżonego wyroku jest błędny pod względem prawnym.

148 Wreszcie, w pkt 131–133 zaskarżonego wyroku Sąd wskazał, że w każdym razie interpretacje indywidualne składające się na zbadaną przez Komisję próbkę nie dotyczyły wszystkich sytuacji, w których w których dany podmiot belgijski utworzył strukturę „centralnego przedsiębiorcy", i że przyjęta przez Komisję dwuetapowa metoda obliczania nadmiernych zysków nie była stosowana w systematyczny sposób.

149 Jak zaś podnosi Komisja, stwierdzenia poczynione przez Sąd w tych punktach opierają się na przeinaczeniu motywu 102 spornej decyzji, w którym Komisja wymieniła istotne elementy rozpatrywanego systemu zidentyfikowane przez nią na podstawie analizy próbki 22 interpretacji indywidualnych reprezentatywnych dla stałej praktyki administracyjnej organów belgijskiej administracji podatkowej.

150 Z tego motywu 102 wynika zatem, że wbrew stwierdzeniom poczynionym przez Sąd w pkt 132 zaskarżonego wyroku Komisja nie uznała, iż relokacja „centralnego przedsiębiorcy" w Belgii stanowiła jedyny warunek umożliwiający uzyskanie zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków, lecz, przeciwnie, uznała ona, że taka sytuacja stanowi jedynie przykład bardziej ogólnego warunku dotyczącego istnienia nowej sytuacji, która nie wywołała jeszcze skutków z punktu widzenia prawa podatkowego.

151 Jeśli chodzi o dwuetapowe podejście, o którym mowa w pkt 133 zaskarżonego wyroku, z motywu 102 tiret trzecie spornej decyzji wynika, że wbrew temu, co stwierdził Sąd, Komisja nie przyjęła jako istotnego elementu spornego systemu zastosowania takiego podejścia, lecz w istocie okoliczność polegającą na tym, że kwota zwolniona z opodatkowania z tytułu nadmiernych zysków odpowiadała systematycznie różnicy pomiędzy zyskami rzeczywiście odnotowanymi przez beneficjenta a zyskiem hipotetycznym, osiąganym niezależnie od tego, czy został on zrealizowany niezależnie od jego grupy, i to niezależnie od metody użytej, aby dojść do tego wniosku.

152 W konsekwencji należy stwierdzić, że w oparciu o pkt 130–133 zaskarżonego wyroku Sąd nie mógł wyciągnąć wniosku, zgodnie z którym Komisja nie wykazała, że zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków było przyznawane zgodnie z „systematycznym sposobem postępowania".

153 Z całości powyższych względów wynika, że wniosek Sądu, zgodnie z którym Komisja nie wykazała istnienia „systematycznego sposobu postępowania", jest błędny pod względem prawnym.

154 Tak więc bez konieczności badania części czwartej jedynego zarzutu odwołania należy stwierdzić, że zarzut ten jest zasadny.

155 W tych okolicznościach bez konieczności badania odwołania wzajemnego zaskarżony wyrok należy uchylić.

W przedmiocie sporu w pierwszej instancji

156 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala.

157 W niniejszej sprawie, jak stwierdził Sąd w pkt 57 zaskarżonego wyroku, Królestwo Belgii i Magnetrol International podnoszą na poparcie swoich skarg zarzuty oparte w istocie na:

– 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, błędnym wniosku dotyczącym istnienia w niniejszym przypadku systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, w szczególności z uwagi na nieprawidłową identyfikację aktów, na których miałby opierać się domniemany system, oraz na błędne uznanie, że ten 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, błędnym uznaniu interpretacji indywidualnych dotyczących zwolnienia z 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, części druga i trzecia, w sprawie T-263/16);

– po czwarte, naruszeniu w szczególności zasad legalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań ze względu na to, 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).

158 Mając na względzie w szczególności okoliczność, że w przedmiocie zarzutów wspomnianych w dwóch pierwszych tiret poprzedniego punktu przeprowadzono kontradyktoryjną debatę przed Sądem, a ich rozpatrzenie nie wymaga zarządzenia żadnego dodatkowego środka organizacji postępowania czy też przeprowadzenia środka dowodowego, Trybunał jest zdania, że stan postępowania w sprawach T-131/16 i T-263/16 pozwala na wydanie rozstrzygnięcia i że należy wydać orzeczenie ostateczne w tych sprawach (zob. podobnie 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).

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

Argumentacja stron

159 Królestwo Belgii i Magnetrol International, podobnie jak Irlandia w przedstawionych w pierwszej instancji uwagach, twierdzą w istocie, że Komisja przekroczyła zakres swoich kompetencji, posługując 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 braku opodatkowania" – 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 należy do kompetencji Unii.

160 Komisja twierdzi zasadniczo, że choć państwom członkowskim 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.

Ocena Trybunału

161 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału interwencje państw członkowskich w dziedzinach, które nie były przedmiotem harmonizacji prawa Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących kontroli pomocy państwa

(wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 26; z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Węgry, C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

162 Państwa członkowskie powinny wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności ustanowionych w traktacie FUE reguł rządzących dziedziną pomocy państwa. Powinny one zatem w ramach wykonywania tej kompetencji powstrzymać się od przyjmowania środków mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2021 r. Komisja/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, pkt 105 i przytoczone tam orzecznictwo).

163 Z orzecznictwa przypomnianego we wcześniejszych punktach wynika zaś, że nie można zarzucić Komisji, 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.

164 Powyższego wniosku nie mogą podważyć argumenty Królestwa Belgii, które z jednej strony dotyczą braku kompetencji podatkowej w dziedzinie opodatkowania nadmiernych zysków, z drugiej strony zaś jego własnej kompetencji w dziedzinie przyjęcia środków mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania.

165 Nawet bowiem jeśli decyzje wydawane przez organy belgijskiej administracji podatkowej w ramach rozpatrywanego systemu miały na celu określenie zakresu kompetencji podatkowych Królestwa Belgii, nie oznacza to, że Komisja nie miała prawa badać ich zgodności z uregulowaniami Unii w dziedzinie pomocy państwa.

166 Choć niewątpliwie w braku regulowań unijnych w tej dziedzinie to do kompetencji państw członkowskich należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki (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), z orzecznictwa przytoczonego w pkt 162 niniejszego wyroku wynika, że, wykonując to uprawnienie, państwa członkowskie powinny powstrzymać się od przyjmowania środków mogących stanowić pomoc państwa, których kontrola należy do Komisji. To samo dotyczy przyjęcia przez państwa członkowskie w ramach wykonywania ich kompetencji w dziedzinie podatków środków koniecznych do zapobieżenia sytuacjom podwójnego opodatkowania.

167 W świetle całości powyższych rozważań zarzut pierwszy w sprawie T-131/16 i część pierwszą zarzutu trzeciego w sprawie T-263/16 należy oddalić jako bezzasadne.

W przedmiocie istnienia systemu pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 i pozostałych zarzutów nieważności

168 Z uzasadnienia przedstawionego w ramach analizy części od pierwszej do trzeciej jedynego zarzutu odwołania wynika, że zarzut drugi w sprawie T-131/16 i zarzut pierwszy w sprawie T-263/16, które – jak wynika z pkt 157 tiret drugie niniejszego wyroku – zostały w istocie oparte na błędnym wniosku dotyczącym istnienia systemu pomocy w niniejszej sprawie, należy oddalić jako bezzasadne.

169 Natomiast stan postępowania nie pozwala na wydanie orzeczenia w odniesieniu do zarzutów opartych w istocie na błędnej kwalifikacji zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, biorąc pod uwagę w szczególności brak korzyści lub brak selektywności (zarzut trzeci w sprawie T-131/16 i zarzut trzeci, części druga i trzecia, w sprawie T-263/16), a także zarzuty oparte w szczególności na naruszeniu zasad legalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań ze względu na błędne nakazanie odzyskania rzekomej pomocy, również od grup, do których należą beneficjenci tej pomocy (zarzuty czwarty i piąty w sprawie T-131/16 i zarzut czwarty w sprawie T-263/16).

170 Jak bowiem wynika z pkt 136 zaskarżonego wyroku, Sąd uznał, że ze względu na to, iż przedstawione przez Królestwo Belgii i Magnetrol International zarzuty oparte na naruszeniu art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 należy uwzględnić, nie ma potrzeby analizowania pozostałych zarzutów skierowanych przeciwko spornej decyzji. Zarzuty te wymagają zaś przeprowadzenia złożonej oceny okoliczności faktycznych, w odniesieniu do których Trybunał stwierdza, że nie dysponuje wszystkimi koniecznymi okolicznościami faktycznymi.

171 Należy więc skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd w celu wydania orzeczenia w przedmiocie zarzutów wymienionych w pkt 169 niniejszego wyroku.

W przedmiocie kosztów

172 Ze względu na to, że sprawa zostaje przekazana do ponownego rozpoznania Sądowi, rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **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.**

2) **Pierwszy i drugi z zarzutów skargi w sprawie T-131/16 oraz zarzut pierwszy i część pierwsza zarzutu trzeciego skargi w sprawie T-263/16 zostają oddalone.**

3) **Sprawa zostaje przekazana do ponownego rozpoznania Sądowi Unii Europejskiej, aby ten wydał rozstrzygnięcie w przedmiocie zarzutów od trzeciego do piątego skargi w sprawie T-131/16, oraz zarzutu drugiego, części drugiej i trzeciej zarzutu trzeciego oraz zarzutu czwartego skargi w sprawie T-263/16.**

4) **Rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.**

Podpisy