

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-182/03 i C-217/03

Królestwo Belgii

i

Forum 187 ASBL

przeciwko

Komisji Wspólnot Europejskich

Pomoc państwa – Istniejący system pomocy – System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii – Skarga stowarzyszenia – Dopuszczalność – Decyzja Komisji uznająca, że ten system nie stanowi pomocy państwa – Zmiana oceny Komisji – Artykuł 87 ust. 1 WE – Ochrona uzasadnionych oczekiwań – Ogólna zasada równości traktowania

Opinia rzecznika generalnego P. Légera przedstawiona w dniu 9 lutego 2006 r. I-0000

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 22 czerwca 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Skarga o stwierdzenie nieważności – Osoby fizyczne lub prawne – Akty dotyczące ich bezpośrednio i indywidualnie*

(art. 230 WE)

2. *Skarga o stwierdzenie nieważności – Osoby fizyczne lub prawne – Akty dotyczące ich bezpośrednio i indywidualnie*

(art. 230 WE)

3. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pomoc istniejąca*

(art. 87 WE i 88 WE; rozporządzenie Rady nr 659/1999, art. 1 lit. b) pkt v))

4. *Pomoc przyznawana przez państwa – Badanie przez Komisję*

(art. 87 WE)

5. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie*

(art. 87 ust. 1 WE)

6. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie*

(art. 87 ust. 1 WE)

7. *Akty instytucji – Uzasadnienie – Obowiązek – Zakres*

(art. 253 WE)

8. *Prawo wspólnotowe – Zasady – Ochrona uzasadnionych oczekiwań – Przesłanki*

9. *Pomoc przyznawana przez państwa – Decyzja Komisji nakazująca zniesienie systemu podatkowego wprowadzonego w drodze zezwolenia*

1. Zgodnie z art. 230 WE osoba fizyczna lub prawna może wnieść skargę na decyzję skierowaną do innej osoby wyłącznie w sytuacji, gdy decyzja ta dotyczy jej bezpośrednio i indywidualnie.

Jeżeli chodzi o drugi warunek: chociaż sporny przepis ze swej natury oraz ze względu na swój zakres ma charakter ogólny, albowiem znajduje zastosowanie do ogółu zainteresowanych podmiotów gospodarczych, może dotyczyć w sposób indywidualny niektórych spośród nich.

Osoby fizyczne lub prawne mogą twierdzić, iż sporny przepis dotyczy ich indywidualnie tylko wtedy, gdy decyzja ta dotyczy ich indywidualnie ze względu na określone cechy, które są im właściwe, lub sytuacji faktycznej, która wyodrębnia je spośród wszystkich osób.

W tym zakresie gdy zaskarżony akt dotyczy grupy osób, które zostały zidentyfikowane lub mogą być zidentyfikowane w chwili wydania tego aktu ze względu na określone cechy, właściwe członkom tej grupy, ten akt może dotyczyć tych osób w sposób indywidualny, ponieważ należy one do ograniczonego kręgu podmiotów gospodarczych. Jest tak w przypadku przedsiębiorstw, w których przypadku decyzja Komisji w dziedzinie pomocy państwa stanowi przeszkodę dla korzystania z krajowych przepisów podatkowych stanowiących odstępstwo a) do upływu terminu przewidzianego w ustawodawstwie krajowym b) dla przedsięwzięcia tego korzystania, o które wniosły i którego miały prawo się domagać.

(por. pkt 55, 58–64)

2. Stowarzyszenie zajmujące się obroną grupowych interesów przedsiębiorstw ma prawo wnieść skargę o stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji Komisji w dziedzinie pomocy państwa jedynie wtedy, gdy przedsiębiorstwa te lub niektóre z nich mają prawo do wniesienia skargi indywidualnie lub gdy może ono wskazać na własny interes.

(por. pkt 56)

3. Rozporządzenie nr 659/1999 ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. [88 WE], które normuje wykonywanie przez Komisję kompetencji przyznanych jej w art. 88 WE, nie określa, co należy rozumieć pod pojęciem „rozwój wspólnego rynku”, znajdującym się w art. 1 lit. b) pkt v), który to przepis precyzuje, iż środek, który nie stanowi pomocy, w czasie gdy został wprowadzony w życie, należy teraz uznać za pomoc istniejącą, ponieważ „w okresie późniejszym stał się pomocą ze względu na rozwój wspólnego rynku”. To pojęcie, które można rozumieć jako zmianę gospodarczego i prawnego kontekstu w sektorze, którego dotyczy sporny środek, nie odnosi się do sytuacji, w której Komisja zmienia swoją ocenę jedynie na podstawie bardziej ścisłego stosowania postanowień traktatu w dziedzinie pomocy państwa.

Jednak należy wskazać, że rozporządzenie stanowi akt prawa wtórnego wydany w celu zastosowania art. 87 WE i 88 WE, który to akt nie może ograniczać zakresu tych przepisów, tym bardziej iż Komisja wywodzi z nich bezpośrednio swoje kompetencje. W istocie art. 88 ust. 1 WE powierza Komisji zadanie polegające na stałym badaniu systemów pomocy istniejących w tych państwach i proponowaniu im stosownych środków, które są konieczne ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie wspólnego rynku. W przypadku negatywnego wyniku kontroli Komisja

może, zgodnie z art. 88 ust. 2, nakazać zainteresowanemu państwu członkowskiemu zmianę lub zniesienie tej pomocy w określonym terminie.

Z powyższego wynika, że Komisja spełniła rolę powierzoną jej w art. 88 WE, postanawiając ponownie zbadać system podatkowy stosowany do niektórych przedsiębiorstw w państwie członkowskim, który – choćby przedmiotem wcześniejszych decyzji stwierdzających brak pomocy – został uznany przez grupę roboczą Rady za szkodliwy dla wspólnego rynku, oraz stosując do niego postępowanie odnoszące się do kontroli istniejącej pomocy, które doprowadziło do wniosku, że od tej chwili system ten stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem. Z tego względu podstawą prawną takiej decyzji jest art. 87 WE i art. 88 WE.

Ponieważ zasada legalności działania administracji nie została naruszona, decyzja ta jest aktem pewnym, którego stosowanie było przewidywalne dla zainteresowanych. W konsekwencji decyzja ta nie jest sprzeczna z zasadą pewności prawa.

(por. pkt 70–76)

4. W przypadku programu pomocy Komisja ma prawo ograniczyć się do zbadania ogólnych cech spornego systemu w celu oceny, czy przyznaje on znaczne korzyści jego beneficjentom w stosunku do ich konkurentów. Ponadto nie ma ona obowiązku badania każdego szczególnego przypadku, w którym ten system ma zastosowanie.

(por. pkt 82)

5. Pojęcie pomocy może obejmować nie tylko pozytywne świadczenia, takie jak subwencje, pożyczki lub objęcie udziałów w kapitale przedsiębiorstw, ale także środki, które przybierają różne formy, obniżają koszty normalnie ponoszone przez przedsiębiorstwa i które nie będąc subwencją w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają identyczny charakter i identyczne skutki.

Środek, w drodze którego władze państwowe przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przeniesieniem zasobów państwowych, niemniej stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej względem innych podatników, stanowi pomoc państwa.

(por. pkt 86, 87)

6. Artykuł 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może faworyzować „niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów” w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności stanowiąc element konstytutywny pojęcia pomocy państwa przewidzianego przez ten przepis.

(por. pkt 119)

7. Wprawdzie uzasadnienie, jakiego wymaga art. 253 WE, powinno być dostosowane do charakteru aktu i przedstawiać w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie instytucji, która wydała akt, pozwalając zainteresowanym poznać podstawy podjętej decyzji, a w szczególności sformułowania dokonała jej kontroli, jednak nie można wymagać od Komisji, aby w decyzji stwierdzała niezgodność systemu pomocy ze wspólnym rynkiem podając ona powody, dla których dokonała innej oceny tego samego systemu pomocy w poprzednich decyzjach. Pojęcie pomocy państwa odpowiada bowiem obiektywnej sytuacji, którą ocenia się w dniu, w którym Komisja wydaje decyzję.

(por. pkt 137)

8. Prawo do powoływania się na ochronę uzasadnionych oczekiwań przysuguje każdemu podmiotowi, w którym instytucja wzbudziła uzasadnione nadzieje. Natomiast nie można powoływać się na naruszenie tej zasady ten, komu administracja nie udzieliła wyraźnych zapewnień. Ponadto jeżeli rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy jest w stanie przewidzieć wydanie przepisów wspólnotowych mogących wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na tę zasadę w razie wydania takich przepisów.

Ponadto nawet zakładając, że Wspólnota uprzednio stworzyła sytuację mogącą rodzić uzasadnione oczekiwania, bezwzględny interes publiczny może sprzeciwiać się wydaniu środków przejściowych w sytuacjach, które powstały przed wejściem w życie nowych uregulowań, a które mogą jeszcze ulec zmianie. Jednak jeżeli nie istnieje interes tego rodzaju, to brak środków przejściowych, które miałyby za zadanie chronić oczekiwania, jakie mogły mieć w sposób uzasadniony podmioty gospodarcze co do utrzymania uregulowania wspólnotowego, może stanowić naruszenie nadrzędnej normy prawa.

(por. pkt 147–149)

9. Narusza jednocześnie zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz zasadę równości decyzja Komisji, która zmieniając wcześniejszą ocenę przez siebie odmienną ocenę, nakazuje zniesienie – z tego względu, że jest to pomoc państwa niezgodna ze wspólnym rynkiem – szczególnego systemu podatkowego, nie przewidując przepisów przejściowych na korzyść podmiotów, w stosunku do których zezwolenie – podlegające bez problemów przedurzędni i niezbędne dla korzystania z tego systemu – wygasa wraz z datą notyfikacji tej decyzji lub tuż po niej, i która nie sprzeciwia się jednocześnie temu, aby obowiązujące w tej dacie zezwolenia nadal, przez wiele lat wywoływały skutki, ponieważ wspomniane podmioty, które nie mogły dostosować się do zmiany tego systemu w krótkim terminie, mogły w każdym razie oczekiwać, że decyzja Komisji dotycząca zmiany jej wcześniejszej oceny przyzna im niezbędny czas na rzeczywiste uwzględnienie tej zmiany oraz że żaden bezwzględny interes publiczny nie sprzeciwia się temu, aby ten niezbędny czas został im przyznany.

(por. pkt 155–167, 172–174)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 22 czerwca 2006 r. (*)

Pomoc państwa – Istniejący system pomocy – System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii – Skarga stowarzyszenia – Dopuszczalność – Decyzja Komisji uznająca, że ten system nie stanowi pomocy państwa – Zmiana oceny Komisji – Artykuł 87 ust. 1 WE – Ochrona uzasadnionych oczekiwań – Ogólna zasada równości traktowania

W sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03

mających za przedmiot skargi o stwierdzenie nieważności na podstawie art. 230 WE, wniesione w dniu 25 i 28 kwietnia 2003 r.,

Królestwo Belgii, początkowo reprezentowane przez A. Snoecx, a następnie przez E. Dominkovits, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez adwokatów B. van de Walle de Ghelcke, J. Woutersa i P. Kelley,

strona skarżąca w sprawie C-182/03,

Forum 187 ASBL, z siedzibą w Brukseli (Belgia), reprezentowana przez A. Suttona i J. Killicka, barristers,

strona skarżąca w sprawie C-217/03,

przeciwko

Komisji Wspólnot Europejskich, reprezentowanej przez G. Rozeta, R. Lyala, i V. Di Buccię, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNA (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J. Makarczyk, R. Schintgen, P. Kriš (sprawozdawca) i J. Klučka, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 września 2005 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 lutego 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Królestwo Belgii wnosi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2003/757/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na korzyść centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282, str. 25, dalej zwana „zaskarżoną decyzją”), w zakresie, w jakim nie zezwala ona centrom koordynacyjnym, które korzystały z tego statusu do dnia 31 grudnia 2000 r., na ponowne przyznanie, nawet tymczasowo, statusu centrum koordynacyjnego.

2 Forum 187 ASBL (dalej zwane „Forum 187”) wnosi o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji.

Ramy prawne

Kontrola istniejących systemów pomocy w prawie wspólnotowym

3 Artykuł 88 ust. 1 i 2 akapit pierwszy WE stanowi:

„1. Komisja we współpracy z państwami członkowskimi stale bada systemy pomocy istniejące w tych państwach. Proponuje im ona stosowne środki konieczne ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie wspólnego rynku.

2. Jeżeli Komisja stwierdzi, po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag, że pomoc przyznana przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych nie jest zgodna ze wspólnym rynkiem w rozumieniu artykułu 87, lub że pomoc ta jest nadużywana, decyduje o zniesieniu lub zmianie tej pomocy przez dane państwo w terminie, który ona określa”.

4 Artykuł 17 ust. 2 rozporządzenia nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [88] traktatu WE (Dz.U. L 83, str. 1, dalej zwanego „rozporządzeniem”) stanowi:

„W przypadku gdy Komisja uważa, że istniejący program pomocowy nie jest lub przestaje być zgodny ze wspólnym rynkiem, informuje zainteresowane państwo członkowskie o opinii wstępnej i umożliwia zainteresowanemu państwu członkowskiemu przedstawienie uwag w terminie jednego miesiąca. W należycie uzasadnionych przypadkach Komisja może ten termin przedłużyć”.

Przepisy podatkowe odnoszące się do centrów koordynacyjnych

5 Belgijski system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych, odbiegający od powszechnie obowiązujących uregulowań, zawarty został w kilkakrotnie uzupełnionym i zmienionym rozporządzeniu królewskim nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r. w sprawie utworzenia centrów koordynacyjnych (*Moniteur belge* z dnia 13 stycznia 1983 r.).

6 Możliwość skorzystania z tego systemu jest uzależniona od uprzedniego i indywidualnego zatwierdzenia tego centrum w rozporządzeniu królewskim. Aby centrum mogło zostać zatwierdzone, musi ono należeć do wielonarodowej grupy, której kapitał lub rezerwy wynoszą przynajmniej miliard BEF i której roczny skonsolidowany obrót wynosi przynajmniej dziesięć miliardów BEF. Dozwolone są jedynie pewne rodzaje działalności o charakterze przygotowawczym posiłkowym lub mającej na celu centralizację, a przedsiębiorstwa z sektora finansowego nie mogą korzystać z tego uregulowania. Po upływie dwóch pierwszych lat od podjęcia działalności centra muszą zatrudniać w Belgii taką liczbę osób, która odpowiada przynajmniej dziesięciu osobom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu.

7 Zatwierdzenie centrum jest ważne przez dziesięć lat i może być przedłużone o kolejne dziesięć lat.

8 System podatkowy mający zastosowanie do zatwierdzonych centrów koordynacyjnych pod kilkoma względami odbiega od powszechnego systemu podatkowego.

9 W pierwszej kolejności opodatkowany dochód centrów jest określony ryczałtowo zgodnie z tak zwaną metodą „cost plus”. Odpowiada on procentowi wydatków i kosztów działalności, z

wyj?tkiem kosztów personelu, kosztów finansowych i nale?nego podatku od spó?ek.

10 W drugiej kolejno?ci centra s? zwolnione z podatku od nieruchomości, je?li chodzi o budynki, które wykorzystuj? do prowadzenia swojej dzia?alno?ci.

11 W trzeciej kolejno?ci od wniesienia wk?adów do centrum lub od podwy?szenia jego kapita?u zak?adowego nie jest pobierana op?ata w wysoko?ci 0,5%.

12 W czwartej kolejno?ci z podatku pobieranego u ?ród?a s?, z pewnymi wyj?tkami, zwolnione z jednej strony wyp?aty przez centra dywidend, odsetek i nale?no?ci licencyjnych, a z drugiej strony dochody uzyskane przez centrum z lokat pieni??nych.

13 W pi?tej kolejno?ci od ka?dej osoby zatrudnionej w pe?nym wymiarze czasu centra p?ac? roczny podatek w wysoko?ci 400 000 BEF, który jednak w przypadku ka?dego centrum nie mo?e przekroczy? 4 000 000 BEF.

Prace Rady Unii Europejskiej w dziedzinie szkodliwej konkurencji podatkowej

14 W ramach ogólnych rozwa?a? nad szkodliw? konkurencj? podatkow? Rada przyj??a w dniu 1 grudnia 1997 r. „kodeks post?powania” w dziedzinie opodatkowania przedsi?biorstw (Dz.U. 1998, C 2, str. 2). W tym kontek?cie pa?stwa cz?onkowskie zobowi?za?y si? do stopniowego zniesienia ?rodków podatkowych okre?lonych jako szkodliwe, a Komisja zapowiedzia?a, ?e zbada lub zbada ponownie systemy podatkowe obowi?zuj?ce w pa?stwach cz?onkowskich w ?wietle przepisów dotycz?cych pomocy pa?stwa.

15 Belgijskie przepisy podatkowe odnosz?ce si? do centrów koordynacyjnych zalicza?y si? do krajowych ?rodków podatkowych, których dotyczy?y wspomniane inicjatywy.

Okoliczno?ci poprzedzaj?ce wydanie zaskar?onej decyzji

16 Przepisy podatkowe odnosz?ce si? do centrów koordynacyjnych zosta?y zbadane przez Komisj? po ich ustanowieniu. W szczególn?ci w decyzjach podanych do wiadomo?ci w formie pism z dnia 16 maja 1984 r. i z dnia 9 marca 1987 r. (zwanych dalej „decyzjami z 1984 r. i z 1987 r.”) Komisja ogólnie uzna?a, ?e tego rodzaju system, wed?ug którego dochody centrów koordynacyjnych s? okre?lane w sposób rycza?towy, nie zawiera elementu pomocy pa?stwa.

17 Taka ocena zosta?a potwierdzona w imieniu Komisji przez komisarza ds. konkurencji Leona Britтана, w dniu 24 wrze?nia 1990 r., w odpowiedzi na pisemn? interpelacj? nr 1735/90 deputowanego europejskiego Gijса de Vriesа, (Dz.U 1991, C 63, str. 37).

18 Po wydaniu komunikatu w sprawie stosowania regu?, dotycz?cych pomocy pa?stwa, do ?rodków zwi?zanych z bezpo?rednim opodatkowaniem dzia?alno?ci gospodarczej (Dz.U. C 384, str. 3), Komisja zbada?a ogólnie ustawodawstwo podatkowe pa?stw cz?onkowskich pod k?tem przepisów dotycz?cych pomocy pa?stwa.

19 W zwi?zku z tym w lutym 1999 r. Komisja za??da?a od w?adz belgijskich informacji odnosz?cych si? w szczególn?ci do systemu dotycz?cego centrów koordynacyjnych. W?adze belgijskie odpowiedzia?y w marcu 1999 r.

20 W lipcu 2000 r. s?u?by Komisji poinformowa?y w?adze belgijskie, ?e prawdopodobnie system stanowi pomoc pa?stwa. Zgodnie z art. 17 ust. 2 rozporz?dzenia s?u?by Komisji wszcz??y procedur? wspó?pracy, w ramach której wezwa?y w?adze belgijskie do przedstawienia uwag w terminie jednego miesi?ca.

21 Na posiedzeniu w dniu 26 i 27 listopada 2000 r. Rada „Ecofin” (Rada ds. Gospodarczych i Finansowych) przypomina, że zgodnie ze swoją rezolucją z dnia 1 grudnia 1997 r., wszystkie szkodliwe środki dotyczące bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw muszą zostać zniesione do dnia 1 stycznia 1997 r. Przyjęła ona propozycję prezydencji Unii Europejskiej przewidując, że dla przedsiębiorstw, które w dniu 31 grudnia 2000 r. korzystają ze szkodliwego systemu podatkowego, skutki tego systemu wygasają najpóźniej w dniu 31 grudnia 2005 r. bez względu na to, czy chodzi o system ustanowiony na czas określony czy też na czas nieokreślony. W poszczególnych przypadkach i po zapoznaniu się ze sprawozdaniem grupy „kodeks postępowania”, zastrzegła ona sobie także możliwość przedurządzenia okresu trwania skutków niektórych szkodliwych systemów podatkowych po dniu 31 grudnia 2005 r. w celu uwzględnienia szczególnych okoliczności.

22 W dniu 11 lipca 2001 r. Komisja przyjęła, na podstawie art. 88 ust. 1 WE, cztery propozycje stosownych środków w stosunku do systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych. Zaproponowała ona władzom belgijskim wprowadzenie do tego systemu pewnej liczby zmian, przewidując tymczasowo, że centra zatwierdzone przed przyjęciem tych środków, mogą nadal korzystać z poprzedniego systemu aż do dnia 31 grudnia 2005 r.

23 Ponieważ władze belgijskie nie przyjęły stosownych środków, które zaproponowała Komisja, wydała decyzję, która została notyfikowana w piśmie z dnia 27 lutego 2002 r. (Dz.U. C 147, str. 2), wszczęła ona formalną procedurę dochodzenia zgodnie z art. 19 ust. 2 rozporządzenia. Wezwała ona w szczególności Królestwo Belgii do przedstawienia swoich uwag i wszelkich informacji koniecznych do oceny spornego środka. Wezwała ona także to państwo członkowskie i zainteresowane strony trzecie do przedstawienia uwag i wszelkich informacji koniecznych do stwierdzenia, czy po stronie beneficjentów tego systemu istnieją uzasadnione oczekiwania, które wymagająby wydania środków przejściowych.

24 Po przedurządzeniu o miesiąc pierwotnego terminu władze belgijskie przekazały Komisji swoje uwagi w piśmie z dnia 12 kwietnia 2002 r.

25 Pismem z dnia 16 maja 2002 r. władze belgijskie zgłosiły Komisji wstępny projekt ustawy mającej na celu zmianę rozporządzenia królewskiego nr 187. Ten wstępny projekt został zarejestrowany przez Komisję pod numerem N351/2002 jako nowa pomoc.

26 W następstwie licznych spotkań Komisja zażądała od Królestwa Belgii w lipcu 2002 r. udzielenia dodatkowych informacji dotyczących jednocześnie istniejącego systemu i zgłoszonego projektu. Władze belgijskie odpowiedziały na to zapytanie w piśmie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Zainteresowane osoby trzecie także wzięły udział w formalnej procedurze dochodzenia.

27 W dniu 21 stycznia 2003 r. Rada „Ecofin” poparła przedurządzenie okresu trwania skutków niektórych szkodliwych systemów podatkowych poza 2005 r. W odniesieniu do belgijskiego systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych przewidziała ona, że centra, które podlegały do dnia 31 grudnia 2000 r. temu systemowi, mogą nadal z niego korzystać aż do dnia 31 grudnia 2010 r.

Zaskarżona decyzja

28 W dniu 17 lutego 2003 r. Komisja wydała sporną decyzję, która została notyfikowana tego samego dnia Królestwu Belgii. Stwierdziwszy, że brzmienie art. 2 sentencji tej decyzji może wydawać się sprzeczne z wnioskami wyrażonymi w motywach 122 i 123 tej decyzji, w dniu 23 kwietnia 2003 r. Komisja zdecydowała zmienić art. 2 w drodze corrigendum. To sprostowanie zostało notyfikowane temu państwu członkowskiemu w dniu 25 kwietnia 2003 r.

29 W zaskarżonej decyzji Komisja uzasadniła na wstępie, dlaczego dotyczący centrów koordynacyjnych system został przez nią określony jako pomoc państwa oraz podał podstawę prawną, na której opiera się wszczęte przez nią postępowanie. W tej decyzji wyjaśniła ona, że w niniejszym przypadku art. 1 lit. b) rozporządzenia mógł służyć jako podstawa prawna i że poza tym wadziwiwej podstawy prawnej dla działania Komisji należało upatrywać w art. 87 WE i 88 WE.

30 Komisja wskazała także w zaskarżonej decyzji, że gdyby należało rozumieć ją jako cofnięcie lub zmianę decyzji z 1984 r. i 1987 r., zaskarżona decyzja spełniałaby przesłanki, od których jest uzależnione uprawnienie Komisji do cofnięcia lub zmiany przysparzającego korzyści rodzaj, który jest bezprawny.

31 W dalszej części zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, dlaczego uważa, iż różnego rodzaju rodzaj, które składają się na system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych, spełniają przesłanki przewidziane w art. 87 ust. 1 WE i dlaczego nie stanowi one żadnego wyjątku przewidzianego w art. 87 ust. 2 i 3.

32 Jeżeli chodzi o uzasadnione oczekiwania, na które powołują się centra koordynacyjne, to motywy zaskarżonej decyzji brzmią w następujący sposób:

„(117) Komisja przyznaje, że beneficjenci pomocy mają uzasadnione oczekiwania. Z tego względu istnienie uzasadnionych oczekiwań jest podstawą dla zezwolenia przez Komisję centrów, które w dniu 31 grudnia 2000 r. dysponowały zezwoleniem na korzystanie z systemu a) do wygaśnięcia zezwolenia obowiązującego w dniu niniejszej decyzji, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawiają następujące względy.

(118) [...] zezwolenia [udzielone przez administrację podatkową] dotyczą jedynie faktów i w żaden sposób nie określają, jaki system będzie miał zastosowanie. Nie mogą zatem stanowić prawnej gwarancji, że system zostanie utrzymany przez najbliższe dziesięć lat w takiej samej formie, jak dniu zezwolenia. [...]

(119) [...] Nawet jeżeli zezwolenie nie stanowi gwarancji ciągłości systemu ani jego korzystnego charakteru, Komisja przyznaje, że utworzenie centrum, inwestycje i podjęte zobowiązania powstały w związku z rozsądnym i uzasadnionym oczekiwaniem co do ciągłości warunków gospodarczych, jeżeli chodzi o system podatkowy. Z tego względu Komisja postanowiła przyznać okres przejściowy w odniesieniu do aktualnych beneficjentów, pozwalający na stopniowe wygaśnięcie systemu cost plus [...]

(120) Biorąc pod uwagę, że zezwolenia nie gwarantują trwałości ani korzystnego charakteru tego systemu, nawet w okresie obowiązywania zezwolenia, Komisja jest zdania, że nie mogą one w żadnym wypadku przyznawać prawa do przedłużenia tego systemu poza datę, w której wygasają obowiązujące zezwolenia. Wyraźne ograniczenie zezwoleń do dziesięciu lat wyłącza możliwość istnienia uzasadnionych oczekiwań co do automatycznego przedłużenia okresu obowiązywania systemu, które wiążąby się z teoretycznie nieograniczonym w czasie zezwoleniem”.

33 Wnioski zawarte w motywach od 121 do 123 zaskarżonej decyzji są następujące:

„(121) Komisja stwierdza, że system podatkowy stosowany w odniesieniu do centrów koordynacyjnych w Belgii jest niezgodny ze wspólnym rynkiem i należy usunąć niezgodność jego różnych elementów poprzez ich uchylenie lub zmianę. Od momentu notyfikacji niniejszej decyzji nie będzie można gwarantować nowym beneficjentom korzyści wynikających z tego systemu lub z jego części ani ich utrzymywanie poprzez przedłużenie obowiązujących zezwoleń. Komisja przyjmuje, że centra zatwierdzone w 2001 r. nie korzystają już z tego systemu od dnia 31 grudnia 2002 r.

(122) Jeżeli chodzi o centra, które obecnie korzystają z tego systemu, Komisja przyznaje, że decyzja z 1984 r. dotycząca rozporządzenia królewskiego nr 187 oraz odpowiedź udzielona przez komisarza ds. konkurencji na interpelację parlamentarną zrodziły u nich uzasadnione oczekiwania, i że ten system nie narusza reguł traktatu dotyczących pomocy państwa.

(123) Poza tym, ponieważ na tej podstawie zostały poczynione duże inwestycje, poszanowanie uzasadnionych oczekiwań i pewnościami beneficjentów uzasadnia wyznaczenie rozsądnego terminu dla wygaśnięcia skutków systemu dla centrów, które już zostały zatwierdzone. Komisja uważa, że rozsądny termin upływa w dniu 31 grudnia 2010 r. Centra, których zezwolenie wygasa przed tą datą, nie będą już mogły korzystać z tego systemu po dniu wygaśnięcia zezwolenia. Po dniu wygaśnięcia zezwolenia, a w każdym razie po dniu 31 grudnia 2010 r., przyznanie lub utrzymanie korzyści podatkowych, o których mowa, będzie sprzeczne z prawem”.

34 Artykuł 1 i 2 sentencji zaskarżonej decyzji brzmią następująco:

„Artykuł 1

Obecnie obowiązujący w Belgii system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych zatwierdzonych na podstawie rozporządzenia królewskiego nr 187 stanowi system pomocy państwa i jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

Artykuł 2

Belgia musi zmienić system pomocy, o którym mowa w art. 1, lub zmieni go w taki sposób, aby był zgodny ze wspólnym rynkiem.

Od chwili notyfikacji niniejszej decyzji nowi beneficjenci nie będą mogli korzystać z tego systemu ani z jego części, ani też nie będzie można utrzymać tego systemu, ani jego części poprzez przedłużenie obowiązujących zezwoleń.

Jeżeli chodzi o centra, które zostały zatwierdzone przed dniem 31 grudnia 2000 r., to system może zostać utrzymany aż do wygaśnięcia indywidualnego zezwolenia obowiązującego w dniu notyfikacji niniejszej decyzji, a najpóźniej aż do dnia 31 grudnia 2010 r. Zgodnie z akapitem drugim w przypadku przedłużenia zezwolenia przed tym dniem nie można już gwarantować – nawet tymczasowo – korzystania z systemu, który jest przedmiotem niniejszej decyzji”.

Okoliczności faktyczne zaistniałe po wydaniu zaskarżonej decyzji

35 Zmiany wprowadzone przez rozporządzenie królewskie nr 187 zostały ogłoszone Komisji przez władze belgijskie w dniu 16 maja 2002 r. i przyjęte przez parlament belgijski w dniu 24 grudnia 2002 r. Ich ogłoszenie w *Moniteur belge* nastąpiło w dniu 31 grudnia tego samego roku.

36 W dniu 23 kwietnia 2003 r. Komisja zezwoliła na ten nowy system w zakresie, w jakim

przewiduje on w szczególności zasady uprzedniego zatwierdzenia centrów koordynacyjnych na okres dziesięciu lat i określenie podstawy opodatkowania w oparciu o całkowite koszty działalności i przy zastosowaniu odpowiedniego procentu zysku. Jednak ten nowy system przewidywa także zwolnienia tych centrów z podatku pobieranego u źródła i z podatku kapitałowego oraz nieopodatkowanie tak zwanych „szczególnych i nieodpłatnych” korzyści przyznanych tym centrom, Komisja wszczęła więc formalną procedurę dochodzenia w odniesieniu do tych trzech punktów.

37 W decyzji 2005/378/WE z dnia 8 września 2004 r. dotyczącej systemu pomocy, który Belgia planuje wdrożyć na rzecz centrów koordynacyjnych (Dz.U. 2005 L 125, str. 10), Komisja uznała, że ponieważ Królestwo Belgii zobowiązało się zniesienie sporne zwolnienia i zastąpienie je zwolnieniami lub zmniejszeniem obciążenia mającymi zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw z siedzibą na jej terytorium oraz opodatkowało całkowite „szczególnych i nieodpłatnych” korzyści centrów koordynacyjnych, to punkty skądą się na nowy system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych nie stanowi pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

38 Podczas rozprawy w dniu 14 września 2005 r. przedstawiciel Królestwa Belgii potwierdził informację podaną Komisji w piśmie z dnia 28 lutego 2005 r., że zrezygnowano z tego nowego systemu.

39 Poza tym pismem z dnia 20 marca 2003 r. belgijski minister finansów poinformował Komisję, na mocy art. 88 ust. 3 WE, o zamiarze zapewnienia niektórym przedsiębiorstwom, podlegającym w dniu 31 grudnia 2000 r. systemowi dotyczącemu centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasało pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. i dniem 31 grudnia 2005 r., pewnych korzyści podatkowych do dnia 31 grudnia 2005 r.

40 W piśmie z tego samego dnia Królestwo Belgii zażądało także uznania tych punktów za zgodne ze wspólnym rynkiem, na podstawie art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE.

41 W piśmie z dnia 25 kwietnia 2003 r. przewodniczący Komisji stwierdził, że zaskarżona decyzja jest wykonalna i że wspomniane pismo z dnia 20 marca 2003 r. nie może być uznane za zagrożenie nowej pomocy w rozumieniu art. 88 ust. 3 WE.

42 W piśmie z dnia 26 maja 2003 r. Królestwo Belgii ponownie poinformowało Komisję o zamiarze, o którym wspomniało w swoim piśmie z dnia 20 marca 2003 r.

43 Na posiedzeniu w dniu 3 czerwca 2003 r. Rada „Ecofin” co do zasady przychyliła się do tego żądania i zwróciła się do Komitetu Stałych Przedstawicieli o przedsięwzięcie wszelkich koniecznych punktów w celu umożliwienia Radzie jak najszybszego wydania decyzji, w każdym razie przed końcem czerwca 2003 r.

44 W decyzji Rady 2003/531/WE z dnia 16 lipca 2003 r. w sprawie przyznania przez rząd belgijski pomocy pewnym mającym siedzibę w Belgii centrom koordynacyjnym (Dz.U. 2003 L 184, str. 17), wydanej na podstawie art. 88 ust. 2 WE, za zgodną ze wspólnym rynkiem została uznana „pomoc przyznana, którą Belgia zamierza przyznać do dnia 31 grudnia 2005 r. przedsiębiorstwom, które w dniu 31 grudnia 2000 r. były zatwierdzone jako centra koordynacyjne na podstawie rozporządzenia królewskiego nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r., które jednak traciły ten status pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r.”. Ta decyzja jest przedmiotem sprawy C-399/03.

45 Pismem z dnia 17 lipca 2003 r. Komisja w odpowiedzi na wyżej wymienione zgłoszenie z dnia 26 maja 2003 r. potwierdziła swoje stanowisko, wyrażone w piśmie z dnia 25 kwietnia 2003 r.

46 Postanowieniem z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-182/03 R i C-217/03 R Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Rec. str. I-6887 Prezes Trybunału zawiesił wykonanie zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim zakazuje ona Królestwu Belgii przedsięwzięcia centrom koordynacyjnym zezwolenia obywateli w dniu notyfikacji tej decyzji.

Pytania stron i przebieg postępowania przed Trybunałem

47 W sprawie C-182/03 Królestwo Belgii wnosi do Trybunału o:

– stwierdzenie nieważności art. 2 akapit drugi i trzeci zaskarżonej decyzji, w zakresie w jakim stanowi on, że „od chwili notyfikacji [tej] decyzji [...] nie będzie można utrzymać tego systemu ani jego części poprzez przedsięwzięcie obywateli zezwolenia” i że „[z]godnie z akapitem drugim w przypadku przedsięwzięcia zezwolenia przed [dniem 31 grudnia 2010 r.] nie można już gwarantować – nawet tymczasowo – korzystania z systemu, który jest przedmiotem niniejszej decyzji”;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania, w tym kosztami postępowania w sprawie zastosowania środków tymczasowych.

48 W sprawie C-217/03 Forum 187 wnosi do Trybunału o:

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji i ewentualnie o stwierdzenie jej nieważności, w zakresie, w jakim nie przewidziano w niej odpowiednich środków przejściowych;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania w sprawie C-217/03 oraz kosztami postępowania, w którym Sąd wydał w dniu 2 czerwca 2003 r. postanowienie w sprawie T-276/02 Forum 187 przeciwko Komisji., Rec. str. II-2075.

49 Komisja wnosi do Trybunału w każdej z niniejszych spraw o:

– oddalenie skargi;

– obciążenie skarżących kosztami postępowania, w tym kosztami postępowania w sprawie zastosowania środków tymczasowych.

50 Osobnym pismem, złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 16 czerwca 2003 r., Komisja podniosła zarzut niedopuszczalności wobec skargi Forum 187.

51 Decyzją z dnia 30 marca 2004 r. Trybunał postanowił rozpoznać zarzut niedopuszczalności w ramach rozpatrywania sprawy co do istoty i kontynuować postępowanie.

52 Postanowieniem prezesa drugiej izby z dnia 28 kwietnia 2005 r. sprawy C-182/03 i C-217/03 zostały połączone do celów procedury ustnej i wydania wyroku.

W przedmiocie dopuszczalności

53 Komisja utrzymuje, że Forum 187 nie może kwestionować zaskarżonej decyzji, której nie jest adresatem, ponieważ ta decyzja nie dotyczy jej bezpośrednio i indywidualnie.

54 Z jednej strony Forum 187 kwestionuje zarzut niedopuszczalności, podnosząc, że decyzja dotyczy bezpośrednio i indywidualnie trzydziestu centrów, których zezwolenie zostało

przeduone w 2001 r. i 2002 r. i które ze spornego systemu podatkowego b?d? mog?y korzysta? tylko do dnia 31 grudnia 2010 r., oraz o?miu centrów, których wnioski o przeduenie nie zosta? jeszcze rozpatrzone w dniu wydania zaskar?onej decyzji. Z drugiej strony uwa?a ono, ?e decyzja dotyczy go jako organu przedstawicielskiego centrów koordynacyjnych uznanego przez w?adze belgijskie i wobec których ma prawie oficjalny status, który pozwoli? mu na odgrywanie wa?nej roli, zw?aszcza w post?powaniu administracyjnym przed Komisj?, oraz z uwagi na fakt, ?e ta decyzja wp?ywa na jej racj? bytu.

55 Zgodnie z art. 230 WE osoba fizyczna lub prawna mo?e wnie?? skarg? na decyzj? skierowan? do innej osoby wy??cznie w sytuacji, gdy decyzja ta dotyczy jej bezpo?rednio i indywidualnie.

56 Stowarzyszenie, takie jak Forum 187, zajmuj?ce si? obron? grupowych interesów centrów koordynacyjnych maj?cych siedzib? w Belgii, ma prawo wnie?? skarg? o stwierdzenie niewa?no?ci ostatecznej decyzji Komisji w dziedzinie pomocy pa?stwa jedynie wtedy, gdy reprezentowane przez nie przedsi?biorstwa lub niektóre z nich maj? prawo do wniesienia skargi indywidualnie (wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C?6/92 Federmineria i in. przeciwko Komisji, Rec. str. I?6357, pkt 15 i 16), lub gdy mo?e ono wskaza? na w?asny interes (wyrok z dnia 24 marca 1993 r. w sprawie C?313/90 CIRFS i in. przeciwko Komisji, Rec. str. I?1125, pkt 29 i 30).

57 Jest bezsporne, je?li chodzi o pierwszy warunek, którego spe?nienia wymaga art. 230 akapit czwarty WE, ?e decyzja Komisji zakazuje rz?dowi belgijskiemu przeduania zezwole? centrom koordynacyjnym, które wygasaj? po dniu 17 lutego 2003 r., a w ka?dym razie ograniczaj?ca w czasie, to znaczy do dnia 31 grudnia 2010 r., skutki obowi?zuj?cych zezwole?, jest wi???ca oraz ?e zaskar?ona decyzja bezpo?rednio dotyczy centrów koordynacyjnych.

58 Je?li chodzi o drugi warunek przewidziany w wy?ej wymienionym art. 230, nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? ju? kilkakrotnie orzek?, i? chocia? sporny przepis ze swej natury oraz ze wzgl?du na swój zakres ma charakter ogólny, albowiem znajduje zastosowanie do ogó?u zainteresowanych podmiotów gospodarczych, mo?e dotyczy? w sposób indywidualny niektórych spo?ród nich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie C?309/89 Codorniu, Rec. str. I?1853, pkt 19).

59 Osoby fizyczne lub prawne mog? twierdzi?, i? sporny przepis dotyczy ich indywidualnie tylko wtedy, gdy decyzja ta dotyczy ich indywidualnie ze wzgl?du na okre?lone cechy, które s? im w?a?ciwe, lub sytuacj? faktyczn?, która wyodr?bnia je spo?ród wszystkich innych osób (zob. wyrok z dnia 15 lipca 1963 r. w sprawie 25/62 Plaumann przeciwko Komisji, Rec. str. 199).

60 W zwi?zku z tym Trybuna? orzek?, ?e gdy zaskar?ony akt dotyczy grupy osób, które zosta?y zidentyfikowane lub mog? by? zidentyfikowane w chwili wydania tego aktu, ze wzgl?du na okre?lone cechy, w?a?ciwe cz?onkom tej grupy, ten akt mo?e dotyczy? tych osób w sposób indywidualny, poniewa? nale?? one do ograniczonego kr?gu podmiotów gospodarczych (zob. wyroki z dnia 17 stycznia 1985 r. w sprawie 11/82 Piraiki–Patriaki i in. przeciwko Komisji, Rec. str. 207, pkt 31 i z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C?152/88 Sofrimport przeciwko Komisji, Rec. str. I?2477, pkt 11).

61 W pierwszej kolejno?ci nale?y stwierdzi?, ?e skutkiem zaskar?onej decyzji by?o ustalenie najpó?niej na dzie? 31 grudnia 2010 r. daty wyga?ni?cia zezwole? centrów koordynacyjnych, które zosta?y przeduone w 2001 r. i 2002 r., a nie ustalenie jej w 2011 r. i 2012 r., a z drugiej strony, ?e te centra mo?na by?o dok?adnie zidentyfikowa? w momencie wydania zaskar?onej decyzji. Z tego wzgl?du trzydzie?ci centrów koordynacyjnych, których dotycz? skutki tej decyzji, mog?o indywidualnie wnie?? skarg?.

62 W drugiej kolejności należy wskazać, że w zaskarżonej decyzji nie przewidziano środków przejściowych dla centrów koordynacyjnych, których zezwolenie utraciło ono z chwilą notyfikacji tej decyzji, ani dla tych centrów, których wnioski o przedłużenie ważności zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w chwili wydania tej decyzji.

63 Dotyczy to ośmiu centrów, których wnioski o przedłużenie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone. Tworzą one zamknięty krąg podmiotów, których decyzja szczególnie dotyczy, ponieważ ich zezwolenie nie będzie mogło zostać przedłużone. Wynika z tego, że te centra mogły wnieść skargę na zaskarżoną decyzję.

64 Z powyższych rozważań wynika – bez potrzeby badania, czy Forum 187 ma własny interes – że to stowarzyszenie ma prawo wnieść skargę, ponieważ reprezentuje z jednej strony trzydzieści centrów koordynacyjnych, których prawa do korzystania ze spornego systemu zostały ograniczone do dnia 31 grudnia 2010 r., i z drugiej strony osiem centrów, których wnioski o przedłużenie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w dniu notyfikacji zaskarżonej decyzji.

Co do zasadności skargi

65 Zważywszy, że tak jak w sprawie Królestwa Belgii, jak i Forum 187 dotyczy stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji, w zakresie, w jakim nie przewidziano w niej przepisów przejściowych, należy w pierwszej kolejności zbadać, czy stwierdzenie nieważności decyzji, w zakresie, w jakim uznano w niej sporną pomoc za niezgodną ze wspólnym rynkiem.

W przedmiocie zarzutu Forum 187, dotyczących stwierdzenia nieważności decyzji, w zakresie, w jakim uznano w niej sporną pomoc za niezgodną ze wspólnym rynkiem

W przedmiocie zarzutu opartego na braku podstawy prawnej

66 W tym zarzucie Forum 187 podnosi, że zaskarżona decyzja nie ma podstawy prawnej i narusza zasadę pewności prawa. Biorąc pod uwagę stanowiska zajmowane przez Komisję piętnaście lat wcześniej, wspomniana decyzja nie może opierać się na art. 87 WE i 88 WE ani na art. 1 lit. b) pkt v) rozporządzenia, albowiem nie odwołuje się do jakiegokolwiek rozwoju wspólnego rynku.

67 Poza tym Komisja nie ma prawa do korygowania swoich błędów. Na tej podstawie stowarzyszenie wyprowadza wniosek, że została naruszona zasada pewności prawa związana z poszanowaniem nienaruszalności wcześniejszych decyzji.

68 Na wstępie należy wskazać, że wraz z zaskarżoną decyzją Komisja nie wycofała decyzji z 1984 r. i 1987 r. W istocie ponownie zbadała ona system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych, stosując wobec tego systemu postępowanie odnoszące się do kontroli istniejącej pomocy i na tej podstawie wyprowadziła wniosek, że od tej chwili system ten stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem.

69 Jeśli chodzi o to, czy Komisja służy postępieniu, badając na nowo system podatkowy, należy przypomnieć, że zasada pewności prawa nie tylko oznacza, że ustawodawstwo wspólnotowe musi być jasne, a jego stosowanie przewidywalne dla zainteresowanych (wyroki z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 325/85 Irlandia przeciwko Komisji, Rec. str. 5041, pkt 18 i z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie C-63/93 Duff i in., Rec. str. I-569, pkt 20), ale tak musi być ono stosowane w związku z zasadą legalności działania administracji (wyrok z dnia 22 marca 1961 r. w sprawach połączonych 42/59 i 49/59 SNUPAT przeciwko Wysokiej Władzy, Rec. str. 99, 159).

70 Bezsporne jest, tak jak wskazał rzecznik generalny w pkt 212 i 213 opinii, że rozporządzenie, które normuje wykonywanie przez Komisję kompetencji przyznanych jej w art. 88 WE, nie określa, co należy rozumieć pod pojęciem „rozwój wspólnego rynku”, znajdującym się w art. 1 lit. b) pkt v), który to przepis precyzuje, iż środek, który nie stanowi pomocy w czasie, gdy został wprowadzony w życie, należy teraz uznać za pomoc istniejącą, ponieważ „w okresie późniejszym stał się pomocą ze względu na rozwój wspólnego rynku”.

71 To pojęcie, które można rozumieć jako zmianę gospodarczego i prawnego kontekstu w sektorze, którego dotyczy sporny środek, nie odnosi się do sytuacji, w której – jak w niniejszym przypadku – Komisja zmienia swoją ocenę jedynie na podstawie bardziej ścisłego stosowania postanowień traktatu w dziedzinie pomocy państwa.

72 Jednak należy wskazać, że rozporządzenie stanowi akt prawa wtórnego wydany w celu zastosowania art. 87 WE i 88 WE, który to akt nie może ograniczać zakresu tych przepisów, tym bardziej iż Komisja wywodzi z nich bezpośrednio swoje kompetencje.

73 W istocie art. 88 ust. 1 WE powierza Komisji zadanie polegające na stałym badaniu systemów pomocy istniejących w tych państwach i proponowaniu im stosownych środków, które są konieczne ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie wspólnego rynku.

74 W przypadku negatywnego wyniku kontroli, Komisja może, zgodnie z art. 88 ust. 2, nakazać zainteresowanemu państwu członkowskiemu zmianę lub zniesienie tej pomocy w określonym terminie.

75 Z powyższego wynika, że Komisja spełniła rolę powierzoną jej w art. 88 WE, postanawiając ponownie zbadać dotyczący centrów koordynacyjnych system podatkowy obowiązujący w Belgii i uznany przez grupę „kodeks postępowania” za szkodliwy dla wspólnego rynku. Z tego względu podstawą prawną zaskarżonej decyzji jest art. 87 WE i art. 88 WE.

76 Ponieważ zasada legalności działania administracji nie została naruszona, zaskarżona decyzja jest aktem pewnym, którego stosowanie było przewidywalne dla zainteresowanych. W konsekwencji ta decyzja nie jest sprzeczna z zasadą pewności prawa.

77 Poza tym jedynym postępowaniem, które Komisja może zastosować w niniejszym przypadku, jest postępowanie przewidziane przez rozporządzenie dla kontroli istniejącej pomocy. Nie ma bowiem wątpliwości, że omawiany system podatkowy stanowi istniejący środek, ponieważ został ogłoszony Komisji w 1984 r. i nie podlega żadnym zasadniczym zmianom.

78 Z tego względu Forum 187 niesłusznie utrzymuje, że Komisja naruszyła prawo, przytaczając art. 17 i 18 rozporządzenia jako podstawę dla wszczęcia formalnej procedury dochodzenia, tak jak wskazała w piśmie skierowanym do władz belgijskich w dniu 17 lipca 2000 r., a następnie opierając się jedynie na art. 87 i 88 WE. Wobec tego należy oddalić zarzut pierwszy.

W przedmiocie zarzutu opartego na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE

79 W tym zarzucie Forum 187 utrzymuje, że system podatkowy mający zastosowanie do centrów koordynacyjnych nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. W tym celu podnosi ono, że nie tylko metoda analizy tego systemu zastosowana przez Komisję była zbyt ogólna, ale także różnego rodzaju środki skądające się na sporny system nie spełniają przesłanek określonych w tym przepisie. W szczególności wskazuje ono, że te środki nie przyznają żadnych korzyści centrom, nie wiążą się z przeniesieniem zasobów państwowych, nie mają selektywnego charakteru i że Komisja nie dowiodła, iż mają one wpływ na konkurencję i wymianę handlową wewnątrz Wspólnoty. Według niego ten system jest w każdym razie uzasadniony ze względu na naturę i strukturę belgijskiego systemu podatkowego.

– W przedmiocie analizy systemu podatkowego

80 Forum 187 zarzuca Komisji, że nie uwzględniła kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatkowej i że dokonała zbyt ogólnej analizy omawianego systemu.

81 Z jednej strony należy podkreślić, że art. 87 WE nie wyklucza przepisów podatkowych ze swojego zakresu stosowania.

82 Z drugiej strony należy przypomnieć, że w przypadku programu pomocy Komisja ma prawo ograniczyć się do zbadania ogólnych cech spornego systemu w celu oceny, czy przyznaje on znaczne korzyści jego beneficjentom w stosunku do ich konkurentów (wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-3671, pkt 48). Ponadto nie ma ona obowiązku badania każdego szczególnego przypadku, w którym ten system ma zastosowanie (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-278/00 Grecja przeciwko Komisji, Rec. str. I-3997, pkt 24 i wymienione tam orzecznictwo).

83 Z powyższego wynika, że należy oddalić pierwszy czynniki zarzutu.

– W przedmiocie przesłanek przewidzianych w art. 87 ust. 1 WE

84 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uznanie danego środka za pomoc wymaga spełnienia wszystkich przesłanek wymienionych w art. 87 ust. 1 WE (wyrok z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. str. I-7747, pkt 74).

85 Z tego względu należy zbadać wszystkie przesłanki.

i) W przedmiocie uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw

86 Pojęcie pomocy może obejmować nie tylko pozytywne świadczenia, takie jak subwencje, pożyczki lub objęcie udziałów w kapitale przedsiębiorstw, ale także środki, które przybierają różne formy, obniżają koszty normalnie ponoszone przez przedsiębiorstwa i które nie będąc subwencją w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają identyczny charakter i identyczne skutki (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-126/01 Gemo, Rec. str. I-13769, pkt 28 i wymienione tam orzecznictwo).

87 Ponadto Trybunał orzekł już, że środek, w drodze którego władze państwowe przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przeniesieniem zasobów państwowych, niemniej stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej względem innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE (wyrok z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. str. I-877,

pkt 14).

88 Komisja uznała w zaskarżonej decyzji, że sposób określenia dochodów podlegających opodatkowaniu, zwolnienie z podatku od nieruchomości i od podatku pobieranego u źródła, z podatku kapitałowego oraz system fikcyjnego opodatkowania u źródła przynoszą korzyści centrům koordynacyjnym.

89 Forum 187 nie zgadza się z tą analizą.

90 W pierwszej kolejności Komisja uznała w pkt od 89 do 95 zaskarżonej decyzji, że ryczałtowe określenie dochodów według metody „cost plus” stanowi korzyść gospodarczą w rozumieniu art. 87 WE.

91 Zgodnie ze spornym systemem opodatkowany zysk jest określony ryczałtowo jako procent od całej kwoty wydatków i kosztów działalności, z których są wyliczone koszty personelu i koszty finansowe.

92 Poza tym zysk centrum koordynacyjnego należy w zasadzie określać w oparciu o działalność rzeczywiście prowadzoną przez przedsiębiorstwo. Jeżeli to centrum za świadczenie określonych usług samo pobiera cenę odpowiadającą kosztom powiększonym o zysk, procent tego zysku można uwzględnić, jeżeli nie jest on wygórowany. Jeżeli nie istnieją obiektywne kryteria dla określenia procentu zysku, który należy uwzględnić, trzeba go ustalić w wysokości 8%.

93 Jednak opodatkowany zysk tego centrum nie może być niższy od kwoty wszystkich wydatków lub kosztów niepodlegających odliczeniu jako koszty działalności i „szczególnych lub nieodpłatnych” korzyści przyznanych centrum przez członków grupy. Ten zysk podlega opodatkowaniu zwykłą stawką podatku od spółek.

94 Ta metoda ustalania opodatkowanego zysku opiera się na metodzie „cost plus” rekomendowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) przy opodatkowaniu usług świadczonych przez spółkę zależną lub stałą zakład na rzecz spółek należących do tej samej grupy i mających siedzibę w innych państwach.

95 W celu zbadania, czy określenie opodatkowanych dochodów według systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przysparza korzyści tym centrům, należy, zgodnie z sugestią Komisji w pkt 95 zaskarżonej decyzji, porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji.

96 Koszty personelu i koszty finansowe poniesione w związku z zarządzaniem środkami pieniężnymi lub z finansowaniem są tymczasem elementami, które w sposób przeważający przyczyniają się do uzyskania przychodów centrów koordynacyjnych, ponieważ centra te świadczą usługi, w szczególności o charakterze finansowym. Skutkiem wyliczenia tych wydatków z kosztów uwzględnianych przy określeniu opodatkowanego dochodu tych centrów jest fakt, że ceny rozliczeń nie są podobne do cen, które by były stosowane w warunkach wolnej konkurencji.

97 Z powyższego wynika, że wyliczenie może przysparzać korzyści gospodarczych tym centrům.

98 Wbrew twierdzeniom Forum 187 ta analiza nie może być poddana w wątpliwość z tego powodu, że wyliczenie kosztów finansowych mogłoby w niektórych wypadkach doprowadzić do

ustalenia zbyt wysokiej podstawy opodatkowania ani z tego powodu, że obciążenie podatkowe mogłoby być dla grupy zbyt duże, ani ponadto z tego powodu, że centrum mogłoby być opodatkowane, gdy nie osiągnęłoby zysku. W istocie te wszystkie elementy są w właściwej metodzie „cost plus”.

99 Poza tym roczny podatek ustanowiony w dniu 1 stycznia 1993 r. w wysokości 10 000 EUR na każdą osobę zatrudnioną w pełnym wymiarze czasu, który nie może przekroczyć 100 000 EUR, nie wyrównuje korzystnych skutków zastosowanej metody obliczeń, ponieważ górna granica odpowiada minimalnej liczbie pracowników, które mają obowiązek zatrudnić centra po upływie dwóch pierwszych lat swojej działalności.

100 To samo dotyczy 8% stawki stosowanej do kosztów działalności w celu wyznaczenia podstawy opodatkowania, gdy brak innych wartości, ponieważ ta stawka stosowana jest do podstawy, która już została obniżona, a zysk jest różny w zależności od centrum, ponieważ zależy od prowadzonej działalności.

101 Wreszcie, tak jak wskazał rzecznik generalny w pkt 265 opinii, można zgodzić się ze stanowiskiem Komisji, iż alternatywna podstawa opodatkowania, która ma na celu uniknięcie ewentualnych nadużyć i która wprowadza minimalną podstawę dla obliczeń, nie może pozbawić korzyści przysporzonej poprzez zastosowanie wyżej wymienionych wyłączeń w porównaniu z 8-procentową stawką. W istocie ta podstawa obejmuje jedynie kwoty, które w przypadku spółek niepodlegających spornemu systemowi, tak są opodatkowane w Belgii.

102 W świetle powyższych rozważań Komisja oczywiście uznała, że przepisy dotyczące ustalania opodatkowanych dochodów przyniosły korzyść centrów koordynacyjnym i grupom, do których one należą.

103 W drugiej kolejności Komisja w pkt 76 i 77 zaskarżonej decyzji stwierdziła, że zwolnienie z podatku od nieruchomości, z którego korzystały centra koordynacyjne, przynosi tym centróm korzyść gospodarczą.

104 Sporny system podatkowy przewiduje, że centra te są zwolnione z podatku od nieruchomości w odniesieniu do nieruchomości, które są wykorzystywane przez nie do prowadzenia działalności, chociaż ten ciężyśar ponoszą także w zasadzie wszystkie spółki posiadające w Belgii nieruchomości, to jest nieruchomości zabudowane i niezabudowane oraz materiały i wyposażenie, które ze względu na istotę lub ze względu na przeznaczenie mają charakter nieruchomości.

105 Wynika z tego, że zwolnienie z tego podatku od nieruchomości stanowi korzyść gospodarczą. Okoliczności, że jedynie 5% centrów faktycznie z niej korzysta, ponieważ pozostałe centra wynajmują nieruchomości, nie ma wpływu na tę ocenę, albowiem wybór pomiędzy własnością a najmem nieruchomości zależy jedynie od woli tych centrów.

106 W trzeciej kolejności Komisja stwierdziła w pkt 78 i 79 zaskarżonej decyzji, że zwolnienie z podatku kapitałowego, z którego korzystają centra koordynacyjne, także przynosi centróm koordynacyjnym korzyść gospodarczą.

107 Ponieważ w Belgii regułą jest opodatkowanie wkładów, każda spółka kapitałowa ponosi ciężyśar tego opodatkowania. Zwolnienie, z którego korzystają wspomniane centra koordynacyjne, które dotyczy zarówno wniesienia wkładów początkowych, jak i podwyższenia kapitału, nie może być uznane za korzyść.

108 Okoliczności, że zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r.

dotyczy?cej podatków po?rednich od gromadzenia kapita?u (Dz.U. L 249, str. 25), zmienionej dyrektyw? Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23) zwolnienia operacji z podatku, obowi?zuj?ce w dniu 1 lipca 1984 r., musz? by? utrzymane, nie ma wp?ywu na t? ocen?, albowiem sporne zwolnienie od podatku kapita?owego dotyczy jedynie niektórych typów spó?ek i nie ma zatem ogólnego charakteru.

109 W czwartej kolejno?ci, w pkt od 80 do 87 zaskar?onej decyzji Komisja okre?li?a przys?uguj?ce centrom koordynacyjnym zwolnienie z podatku pobieranego u ?ród?a jako korzy?? gospodarcz?.

110 Zgodnie bowiem ze spornym systemem nie istnieje zobowi?zanie do zap?aty podatku pobieranego u ?ród?a, to znaczy pobieranego z dywidend, odsetek – z wyj?tkiem dywidend i odsetek wyp?aconych ich beneficjentom podlegaj?cym w Belgii podatkowi dochodowemu od osób fizycznych i prawnych – op?at licencyjnych wyp?aconych przez centra koordynacyjne oraz z dochodów z lokat pieni??nych.

111 Z ustale? Komisji wynika, ?e podatek pobierany u ?ród?a stanowi ostateczny podatek od zysku wyp?aconego spó?kom, które nie s? rezydentami w Belgii i które nie mog? go rozliczy? lub uzyska? jego zwrotu w pa?stwie, w którym maj? siedzib?.

112 Wynika z tego, ?e zwalniaj?c centra z zap?aty podatku pobieranego u ?ród?a, sporny system przyznaje im korzy??, której istnienia nie mo?na w ?adnym przypadku podwa?y?, przytaczaj?c argument, ?e dalsze zwolnienia z tego samego podatku zosta?y ustanowione na rzecz innych typów spó?ek.

113 W pi?tej kolejno?ci w pkt 88 zaskar?onej decyzji Komisja stwierdzi?a, ?e przyznanie prawa do opodatkowania fikcyjnym podatkiem pobieranym u ?ród?a stanowi korzy??.

114 Odbiorcy wyp?at dokonanych przez centra koordynacyjne nie tylko s? bowiem zwolnieni z podatku pobieranego ?ród?a, ale tak?e korzystaj? z rycza?towego odliczenia od ca?kowitej kwoty podatku, który musz? ui?ci?.

115 Z dyskusji wynika, ?e w 1991 r. stawka fikcyjnego podatku pobieranego u ?ród?a zosta?a obni?ona do zera.

116 Jednak odsetki wyp?acone z tytu?u d?ugoterminowych umów po?yczki zawartych w dniu 24 lipca 1991 r. s? nadal zwolnione z podatku. W konsekwencji ta sytuacja przynosi korzy?ci zainteresowanym centrom koordynacyjnym.

117 Natomiast fakt, ?e stawka tego podatku, która zosta?a obni?ona do zera, mo?e zosta? zmieniona przez rozporz?dzenie królewskie, stanowi co najwy?ej potencjaln? i przysz?? korzy??. Takiej ewentualno?ci nie mo?na za? uwzgl?dni? w celu okre?lenia tego ?rodka jako pomocy pa?stwa.

118 Z powy?szego wynika, ?e sporny system przynosi korzy?? centrom koordynacyjnym.

ii) W przedmiocie selektywno?ci

119 Nale?y tu przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy mo?e faworyzowa? „niektóre przedsi?biorstwa lub produkcj? niektórych towarów” w porównaniu do innych, które znajduj? si?, w ?wietle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowied? twierd?ca oznacza, ?e dany przepis spe?nia przes?ank? selektywno?ci stanowi?c? element konstytutywny poj?cia pomocy pa?stwa przewidzianego przez ten przepis (zob. wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w

sprawie C-172/03 Heiser, Rec. str. I-1627, pkt 40 i wymienione tam orzecznictwo).

120 Z powyższej analizy wynika, że zwolnienie z podatku od nieruchomości i z podatku pobieranego u źródła, z podatku kapitałowego i przyznanie prawa do fikcyjnego podatku pobieranego u źródła są wyjątkami od ogólnego systemu podatkowego w Belgii. Przytoczona przez Forum 187 okoliczność, że istnieje liczne wyjątki, nie poddaje w wątpliwość twierdzenia, iż ten system ma faktycznie cechy wyjątku i przyznaje zwolnienia jedynie centrów koordynacyjnym.

121 Z tego względu selektywny charakter tych zwolnień został wykazany.

122 Jeżeli chodzi o sposób ustalenia opodatkowanych dochodów, wprawdzie Forum 187 podnosi, że sporny system ma zastosowanie do spółek, z tymi o których został stworzony w celu uniknięcia ryzyka podwójnego opodatkowania, nie ulega jednak wątpliwości, że ma on zastosowanie jedynie do grup międzynarodowych, które mają spółki zależne przynajmniej w czterech różnych państwach, które dysponują kapitałem i rezerwami wynoszącymi co najmniej 1 miliard BEF i których skonsolidowany obrót w skali roku wynosi co najmniej 10 miliardów BEF.

123 Z powyższego wynika, że w tym zakresie sporny system ma także charakter selektywny.

124 Nie ma wpływu na to twierdzenie stanowisko Forum 187, w ramach którego podnosi ono, że sporny system nie stanowi wyjątku od ogólnego systemu podatkowego mającego zastosowanie do przedsiębiorstw, ale inny rodzaj systemu podatkowego i konieczności znalezienia rozwiązania dla podwójnego opodatkowania usług świadczonych w ramach międzynarodowej grupy spółek.

125 Z jednej strony Forum 187 nie wyjaśnia dlaczego różne rodzaje przewidziane w ramach spornego systemu miałyby być uzasadnione przez system podatkowy obowiązujący w Belgii. Z drugiej strony Forum 187 nie wykazało, dlaczego cel związany z zarządzeniem problemowi podwójnego opodatkowania usług świadczonych w ramach jednej grupy uzasadnia korzystanie ze spornego systemu jedynie przez centra utworzone przez grupy o określonej wielkości ani dlaczego ten cel wymaga zapewnienia każdej pojedynczej korzyści stanowiącej część tego systemu.

126 Z tego względu Forum 187 nie dowiodło, że sporny system jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą belgijskiego systemu podatkowego, którego jest częścią. W związku z tym należy stwierdzić, że wykazano selektywny charakter tego systemu.

iii) W przedmiocie wymogu związanego z przyznaniem pomocy przy użyciu zasobów państwowych i przez państwo

127 Aby można było zakwalifikować określone korzyści jako pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, konieczne jest, aby po pierwsze, zostały one przyznane bezpośrednio lub pośrednio z zasobów państwowych oraz, po drugie, aby można je było przypisać państwu (ww. wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie Gemo, pkt 24).

128 Wprawdzie bezsporne jest, że druga przesłanka jest spełniona, ponieważ sporny system podatkowy został ustanowiony przez rząd belgijski, jednak zdaniem Forum 187 nie jest tak w przypadku pierwszej przesłanki, ponieważ do skarbu państwa belgijskiego wpłynęło 500 milionów EUR rocznie z tytułu podatków i składek na ubezpieczenie społeczne pochodzących od centrów koordynacyjnych.

129 Tymczasem w celu wykazania, że korzyści wynikające z wcześniej udzielonych zwolnień są przyznane przy użyciu zasobów państwowych, wystarczy stwierdzić, iż wspomniane zwolnienia

skutkowa?y brakiem wp?ywów do skarbu pa?stwa z tytu?u podatków i sk?adek na ubezpieczenie spo?eczne.

iv) W przedmiocie wymogu zwi?zanego z wp?ywem pomocy na wymian? handlow? pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i zak?óceniem lub gro?b? zak?ócenia konkurencji

130 Z pkt od 99 do 103 zaskar?onej decyzji wynika, ?e Komisja uzna?a, i? sporny system wp?ywa na wymian? handlow? pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i zak?óca lub grozi zak?óceniem konkurencji.

131 Z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e konkurencja jest zak?ócona, gdy dany ?rodek zmniejsza obci??enia przedsi?biorstwa, które korzysta z tego ?rodka, i tym samym umacnia jego pozycj? w stosunku do innych przedsi?biorstw konkuruj?cych z nim (zob. podobnie wyroki z dnia 17 wrze?nia 1980 r. w sprawie 730/79 Philip Morris przeciwko Komisji, Rec. str. 2671, pkt 11 i z dnia 11 listopada 1987 w sprawie 259/85 Francja przeciwko Komisji, Rec. str. 4393, pkt 24).

132 W niniejszym przypadku korzy?ci przyznane centrom koordynacyjnym skutkowa?y zak?óceniem konkurencji pomi?dzy nimi a us?ugodawcami w sektorach us?ug finansowych, powierniczych, informatycznych i rekrutacyjnych, poniewa? sprzyja?y korzystaniu przez spó?ki nale??ce do grupy z us?ug ?wiadczonych przez te centra.

133 Poza tym, tak jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 320 opinii, sporny system podatkowy w nieunikniony sposób wp?ywa na konkurencj? z uwagi na szeroki zakres dzia?alno?ci grup wielonarodowych, które utworzy?y centra koordynacyjne.

134 Wspomniany system wp?ywa wreszcie tak?e na wymian? handlow? pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, poniewa? centra koordynacyjne s? utworzone przez wielonarodowe spó?ki, które s? usytuowane przynajmniej w czterech pa?stwach.

135 Z ca?o?ci powy?szych rozwa?a? wynika, ?e system podatkowy centrów koordynacyjnych spe?nia przes?anki ustanowione w art. 87 ust. 1 WE. W konsekwencji nale?y oddali? zarzut oparty na naruszeniu tego przepisu.

– W przedmiocie zarzutu opartego na braku uzasadnienia

136 Forum 187 podnosi zasadniczo, ?e Komisja nie wyja?ni?a, dlaczego zmieni?a swoje poprzednie decyzje.

137 Nale?y wskaza?, ?e wprawdzie uzasadnienie, jakiego wymaga art. 253 WE, powinno by? dostosowane do charakteru aktu i przedstawia? w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie instytucji, która wyda?a akt, pozwalaj?c zainteresowanym pozna? podstawy podj?tej decyzji, a w?a?ciwemu s?dowi dokona? jej kontroli (wyroki z dnia 9 lipca 1969 r. w sprawie 1/69 W?ochy przeciwko Komisji, Rec. str. 277, pkt 9 i z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C?310/99 W?ochy przeciwko Komisji, Rec. str. I?2289, pkt 48), jednak nie mo?na wymaga? od Komisji, aby poda?a powody, dla których dokona?a ona innej oceny spornego systemu w poprzednich decyzjach. Poj?cie pomocy pa?stwa odpowiada bowiem obiektywnej sytuacji, któr? ocenia si? w dniu, w którym Komisja wydaje decyzj?.

138 W zwi?zku z tym nale?y oddali? zarzut oparty na braku uzasadnienia i oddali? ??dania Forum 187 dotycz?ce stwierdzenia niewa?no?ci zaskar?onej decyzji, w zakresie, w jakim sporne ?rodki okre?lono w niej jako pomoc pa?stwa niezgodn? ze wspólnym rynkiem.

W przedmiocie ??da? Królestwa Belgii i Forum 187 dotycz?cych cz??ciowego stwierdzenia niewa?no?ci zaskar?onej decyzji

139 Królestwo Belgii, które ??da stwierdzenia niewa?no?ci zaskar?onej decyzji, w zakresie, w jakim zabrania ona – nawet tymczasowo – przed?u?enia zezwolenia centrom, które korzysta?y ze spornego systemu w dniu 31 grudnia 2000 r. i których zezwolenie wygasa przed dniem 31 grudnia 2010 r., przytacza cztery zarzuty, oparte kolejno na naruszeniu art. 88 WE, zasady uzasadnionych oczekiwa?, zasady równo?ci traktowania oraz na braku uzasadnienia.

140 Forum 187, które ??da stwierdzenia niewa?no?ci tej samej decyzji, w zakresie, w jakim nie przewidziano w niej odpowiednich ?rodków przej?ciowych dla centrów, których zezwolenie wygasa pomi?dzy dniem 17 lutego 2003 r. i dniem 31 grudnia 2004 r., przytacza dwa zarzuty oparte kolejno na naruszeniu zasady uzasadnionych oczekiwa? oraz na braku uzasadnienia.

W przedmiocie naruszenia zasady uzasadnionych oczekiwa?

– Argumentacja stron

141 Królestwo Belgii podnosi, ?e wprawdzie zgadzaj?c si? na korzystanie przez centra koordynacyjne do dnia 31 grudnia 2010 r. z wa?nych zezwole?, Komisja opar?a swoj? decyzj? na kodeksie post?powania i pracach Rady „Ecofin”, jednak nie zastosowa?a si? do wszystkich opinii Rady, a w szczególno?ci do pisma z dnia 26 i 27 listopada 2000 r., w którym stwierdzi?a ona, ?e sporny system podatkowy zostanie utrzymany w stosunku do wszystkich centrów koordynacyjnych a? do dnia 31 grudnia 2005 r.

142 Utrzymuje ono tak?e, ?e to stanowisko sk?oni?o belgijskiego ministra finansów do oficjalnego og?oszenia w izbie reprezentantów w dniu 20 grudnia 2000 r. wspomnianej mo?liwo?ci przed?u?enia zezwolenia do dnia 31 grudnia 2005 r., daty, która zosta?a przyj?ta przez Komisj? w propozycji stosownych ?rodków w dniu 11 lipca 2001 r.

143 Królestwo Belgii wskazuje tak?e, i? zwa?ywszy na fakt, ?e dla centrów koordynacyjnych przed?u?enie zezwolenia by?o automatyczne, gdy spe?nione zosta?y wymagane warunki, uzasadnione by?y oczekiwania centrów, których zezwolenie wygasa?o w dniu wydania zaskar?onej decyzji, ?e równie? wobec nich zezwolenie zostanie przed?u?one Podkre?la ono, ?e a? do notyfikacji zaskar?onej decyzji ani centra, ani Królestwo Belgii nie mog?y wiedzie?, ?e ta data zostanie przyj?ta przez Komisj? jako data dla ko?ca przed?u?ania zezwole?.

144 Forum 187 podnosi, ?e z uwagi na poprzednie decyzje Komisji, centra koordynacyjne mog?y mie? uzasadnione oczekiwania, ?e przys?uguje im prawo do dalszego korzystania z zezwolenia.

145 Podnosi ono tak?e, ?e centra, których zezwolenie wygasa?o w latach 2003 i 2004, potrzebowa?y dwuletniego okresu przej?ciowego, aby si? zreorganizowa?, a nawet opu?ci? Belgi?. Nie zgadza si? ono z powodami, które Komisja poda?a w celu uzasadnienia odmowy wydania ?rodków przej?ciowych.

146 Komisja odpiera wszystkie argumenty, podkre?laj?c, ?e uzna?a istnienie uzasadnionych oczekiwa? centrów co do spornego systemu, które zrodzi?y si? wskutek jej wcze?niejszych decyzji, i z tego wzgl?du ustanowi?a ona okres przej?ciowy, up?ywaj?cy najpó?niej w dniu 31 grudnia 2010 r., który mia? zastosowanie do centrów dysponuj?cych wa?nym zezwoleniem w dniu notyfikacji zaskar?onej decyzji.

– Ocena Trybuna?u

147 Trybuna wielokrotnie orzeka, że prawo do powoływania się na ochronę uzasadnionych oczekiwań przysuguje każdemu podmiotowi, w którym instytucja wzbudziła uzasadnione nadzieje. Natomiast nie może powoływać się na naruszenie tej zasady ten, komu administracja nie udzieliła wyraźnych zapewnień (wyrok z dnia 24 listopada 2005 r. w sprawie C-506/03 Niemcy przeciwko Komisji, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 58). Ponadto, jeżeli rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy jest w stanie przewidzieć wydanie przepisów wspólnotowych mogących wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na tę zasadę w razie wydania takich przepisów (wyrok z dnia 11 marca 1987 r. w sprawie 265/85 Van den Bergh en Jurgens oraz Van Dijk Food Products Lopik przeciwko Komisji, Rec. str. 1155, pkt 44).

148 Nawet zakładając, że Wspólnota uprzednio stworzyła sytuację mogącą rodzić uzasadnione oczekiwania, bezwzględny interes publiczny może sprzeciwiać się wydaniu środków przejściowych w sytuacjach, które powstały przed wejściem w życie nowych uregulowań, a które mogą jeszcze ulec zmianie (wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-183/95 Affish, Rec. str. I-4315, pkt 57).

149 Jednak Trybuna tak nie orzekła, że Komisja naruszyła nadrzędne normy prawa, gdy w przypadku braku bezwzględnego interesu publicznego, wraz ze zniesieniem regulacji nie przewidziała środków przejściowych, które chroniłyby uzasadnione oczekiwania podmiotu gospodarczego co do uregulowań wspólnotowych (zob. podobnie wyrok z dnia 14 maja 1975 r. w sprawie CNTA przeciwko Komisji, Rec. str. 533, pkt 44).

150 W pierwszej kolejności należało zbadać, czy wnioski Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r. oraz propozycje Komisji dotyczące stosownych środków mogły zrodzić oczekiwania, że sporny system zostanie utrzymany przynajmniej do dnia 31 grudnia 2005 r.

151 Z akt sprawy wynika, że wnioski Rady wyrażają wolę polityczną i z uwagi na ich treść nie mogą wywoływać skutków prawnych, na które podmiot mógłby się powoływać przed Trybunałem. Ponadto wnioski te nie mogą w żadnym razie wiążą Komisję w wykonywaniu jej własnych kompetencji, które przyznaje jej traktat w dziedzinie pomocy państwa. Z powyższego wynika, że rząd belgijski nie może podnosić, iż te same wnioski mogły stanowić podstawę zapewnień co do wydania środków przejściowych.

152 Podobnie jest w przypadku centrów koordynacyjnych, które powinny znać kompetencje Komisji i które w związku z tym nie mogą powoływać wniosków Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r. przeciwko Komisji.

153 Jeżeli chodzi o propozycje stosownych środków przedstawione Królestwu Belgii przez Komisję, to nie mogą one w każdym razie dawać podstaw oczekiwaniom, ponieważ stanowi one integralną część formalnej procedury dochodzenia i państwo może je odrzucić.

154 W konsekwencji ani Królestwo Belgii, ani Forum 187 nie mogą powoływać się na uzasadnione oczekiwania, że sporny system zostanie utrzymany przynajmniej do dnia 31 grudnia 2005 r.

155 W drugiej kolejności jest bezsporne, że wydając decyzje w 1984 r. i 1987 r. oraz udzielając odpowiedzi w dniu 24 września 1990 r., Komisja wzbudziła oczekiwania, co do tego, że sporny system nie zawiera elementu pomocy.

156 Takie jest bezsporne, że:

– skoro sporny system przewiduje postępowanie dotyczące udzielania zezwolenia na okres 10

lat, przedużenie tego zezwolenia, które nie jest automatyczne, następuje w ramach tego samego postępowania i może zostać uzyskane bez problemów, jeżeli wymagane obiektywne przesłanki są nadal spełnione,

- liczba przedużenie zezwolenie nie jest ponadto określona przez prawo krajowe,
- ponieważ w państwach krajowym nie przysługuje zakres swobodnego uznania, centra koordynacyjne zainteresowane przedużeniem zezwolenia mogłyby logicznie uznać, że nic nie stało na przeszkodzie temu przedużeniu.

157 Okoliczności przytoczona przez Komisję, że władze belgijskie zmniejszyły korzyści przyznane przez sporny system, ustanawiając w szczególności roczny podatek od każdego zatrudnionego pracownika, nie może podważyć oceny dotyczącej cięgości systemu w stosunku do centrów koordynacji. Z dyskusji nie wynika bowiem, że zmiany wprowadzone do systemu ustanowionego przez rozporządzenie królewskie nr 187 są na tyle zasadnicze, aby istotnie go zmienić.

158 W związku z powyższym, wydajcie decyzje w 1984 r. i 1987 r. i udzielajcie odpowiedzi w dniu 24 września 1990 r., Komisja sprawiła, iż centra, które były zatwierdzone w dniu 31 grudnia 2000 r., mogły oczekiwać, że postanowienia traktatu nie sprzeciwiają się przedużeniu ich zezwolenia.

159 W trzeciej kolejności należy zbadać, czy te oczekiwania są uzasadnione.

160 Komisja podnosi zasadniczo, że centra koordynacyjne nie mogły mieć uzasadnionych oczekiwań co do cięgości spornego systemu, albowiem dysponowały pewnymi informacjami, które wskazywały na to, że ten system nie zostanie utrzymany.

161 Nawet jeżeli okoliczności przytoczone w tym względzie przez Komisję mogły zmniejszyć oczekiwania centrów koordynacyjnych co do zgodności systemu –któremu podlegały – z postanowieniami traktatu, centra mogły w każdym razie oczekiwać, że decyzja Komisji dotycząca zmiany swojej wcześniejszej oceny przyzna im niezbędną czas na rzeczywiste uwzględnienie tej zmiany.

162 W związku z tym należy wskazać, że czas, który upłynął pomiędzy publikacją decyzji o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia w dniu 20 czerwca 2002 r. a wydaniem zaskarżonej decyzji w dniu 17 lutego 2003 r., nie wystarcza, aby centra mogły wziąć pod uwagę ewentualną decyzję znoszącą sporny system. Jak bowiem wskazano wcześniej, system ten został zatwierdzony na 10 lat, co oznacza, że przezorny podmiot gospodarczy nie może w tak krótkim czasie podejmować działań rachunkowych oraz decyzji finansowych i gospodarczych.

163 Z tego względu centra koordynacyjne, których wnioski o przedużenie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w chwili notyfikacji zaskarżonej decyzji lub których zezwolenie wygasa wraz z notyfikacją tej decyzji lub tuż po niej, miałyby uzasadnione oczekiwania, że zostanie im przyznany rozsądny okres przejściowy w celu dostosowania się do konsekwencji wynikających z tej decyzji. W związku z tym wyrażenie „tuż po” należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono daty tak bliskiej dacie notyfikacji zaskarżonej decyzji, iż zainteresowane centra koordynacyjne nie dysponowały niezbędnym czasem do dostosowania się do zmiany spornego systemu.

164 W czwartej kolejności należy upewnić się, że żaden interes publiczny nie mógł przeważać nad interesem spornych centrów koordynacyjnych, polegającym na ustanowieniu takiego przejściowego okresu.

165 Z jednej strony należałoby wskazać, że Komisja nie wykazała, w jaki sposób interes wspólnotowy sprzeciwia się takiemu okresowi przejściowemu. Z drugiej strony stanowisko Komisji nie jest spójne, ponieważ dopuszcza ona utrzymanie zezwolenia – obowiązujących w chwili notyfikacji tej decyzji – najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r., a odmawia ona ustanowienia jakiegokolwiek systemu przejściowego dla centrów koordynacyjnych, których wnioski o przedłużenie nie zostały rozpatrzone w dniu notyfikacji zaskarżonej decyzji lub których zezwolenie wygasa wraz z notyfikacją tej decyzji lub tuż po niej.

166 Wreszcie pomijając fakt, iż Komisja przyznała w swojej decyzji, że centra koordynacyjne dokonały znacznych inwestycji i zacięły długoterminowe zobowiązania, należałoby stwierdzić, iż w chwili wydania zaskarżonej decyzji nie istniał żaden system zastępczy lub wprowadzający zmiany.

167 Z powyższych rozważań wynika, że zarzut oparty na naruszeniu zasady uzasadnionych oczekiwań jest zasadny.

W przedmiocie naruszenia zasady równości traktowania

168 Królestwo Belgii podnosi, że zaskarżona decyzja jest przyczyną nieuzasadnionej dyskryminacji centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa po dniu notyfikacji zaskarżonej decyzji i które są pozbawione wszelkich środków przejściowych, w stosunku do centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa krótko przed jej wydaniem i które korzystają ze spornego systemu do dnia 31 grudnia 2010 r.

169 Komisja odpiera tę argumentację, podnosząc, że dziesięcioletnie zezwolenie obowiązuje wszystkie centra koordynacyjne i że skoro mogły one korzystać z całego okresu zezwolenia, to wszystkie znajdują się w takiej samej sytuacji.

170 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ogólna zasada równego traktowania zakłada, że porównywalne sytuacje nie mogą być traktowane w odmienny sposób, a odmiennie sytuacje nie mogą być traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest uzasadnione z obiektywnego punktu widzenia (wyroki z dnia 27 marca 1980 r. w sprawach połączonych 66/79, 122/79 i 128/79 Salumi, Rec. str. 1237, pkt 14 i z dnia 6 marca 2003 r. w sprawie C-14/01 Niemann, Rec. str. I-2279, pkt 49 i wymienione tam orzecznictwo).

171 Biorąc pod uwagę wniosek sformułowany w pkt 167 niniejszego wyroku, zaskarżona decyzja prowadzi do traktowania w odmienny sposób centrów koordynacyjnych, z których każde miało prawo mieć uzasadnione oczekiwania co do przyznania rozstrzonego okresu przejściowego.

172 Zatem koniec okresu, w którym można korzystać ze spornego systemu, jest inny w zależności od tego, czy ostatecznie przedłużenie zezwolenia nastąpiło w 2001 r. i 2002 r., czy też zezwolenie wygasa wraz z notyfikacją zaskarżonej decyzji lub tuż po niej, ponieważ, jeżeli chodzi o pierwszy przypadek, ten koniec przypadnie na dzień 31 grudnia 2010 r., podczas gdy w drugim przypadku nie jest przewidziany żaden okres przejściowy.

173 Wynika z tego, że nie wydajcie środków przejściowych w stosunku do centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa wraz z notyfikacją zaskarżonej decyzji lub tuż po niej, Komisja narusza ogólną zasadę równości traktowania.

174 Ze wszystkich powyższych rozważań wynika, że należałoby stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji, ponieważ nie przewiduje ona środków przejściowych w stosunku do centrów koordynacyjnych, których wnioski o przedłużenie nie zostały rozpatrzone w dniu notyfikacji

zaskarżonej decyzji lub których zezwolenie wygasa wraz z notyfikacją tej decyzji lub tuż po niej.

175 Ponieważ skargi zostały uwzględnione, nie trzeba bada pozostałych zarzutów w nich zawartych.

W przedmiocie kosztów

176 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Jednakże na podstawie art. 69 § 3 regulaminu, w razie szczególnego tylko uwzględnienia żąda, Trybunał może postanowić, że koszty zostaną podzielone.

177 Ponieważ Królestwo Belgii wniosło o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a ta ostatnia przegrała sprawę, należy obciążyć ją wszystkimi kosztami postępowania w sprawach C-182/03 i C-182/03 R.

178 Ponieważ Forum 187 wniosło o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a żądania tej ostatniej zostały uwzględnione tylko częściowo, należy obciążyć ją połową kosztów poniesionych przez Forum 187 w sprawie C-217/03 i wszystkimi kosztami poniesionymi przez Forum 187 w sprawie C-217/03 R.

179 Natomiast ponieważ Sąd obciążył Forum 187 kosztami postępowania w wyżej wymienionej sprawie Forum 187 przeciwko Komisji, leżące u podstaw postanowienia Sądu, należy oddalić wniosek Forum 187 mający na celu obciążenie Komisji kosztami tego postępowania.

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

- 1) **Należy stwierdzić nieważność decyzji Komisji 2003/757/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na korzyść centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii, ponieważ nie przewiduje ona środków przejściowych w stosunku do centrów koordynacyjnych, których wnioski o przedłużenie zezwolenia nie zostały rozpatrzone w dniu notyfikacji zaskarżonej decyzji lub których zezwolenie wygasa wraz z notyfikacją tej decyzji lub tuż po niej.**
- 2) **W pozostałej części skarga Forum 187 ASBL zostaje oddalona.**
- 3) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona wszystkimi kosztami postępowania w sprawie C-182/03 i połową kosztów poniesionych przez Forum 187 ASBL w sprawie C-217/03.**
- 4) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona wszystkimi kosztami postępowania w sprawie C-182/03 R i C-217/03 R.**

Podpisy

* Język postępowania: francuski i angielski.