

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

22. června 2006*

Ve spojených věcech C-182/03 a C-217/03,

jejímž předmětem jsou žaloby na neplatnost na základě článku 230 ES, podané dne 25. a 28. dubna 2003,

Belgické království, původně zastoupené A. Snoecx, poté E. Dominkovits, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s B. van de Walle de Ghelcke, J. Woutersem a P. Kelleyem, avocats,

žalobce ve věci C-182/03,

Forum 187 ASBL, se sídlem v Bruselu (Belgie), zastoupené A. Suttonem a J. Killickem, barristers,

žalobce ve věci C-217/03,

* Jednací jazyky: francouzština a angličtina.

proti

Komisi Evropských společenství, zastoupené G. Rozetem, R. Lyalem, a V. Di Bucci,
jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J. Makarczyk, R. Schintgen,
P. Kūris (zpravodaj) a J. Klučka, soudci,

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. září 2005,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. února
2006,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Belgické království domáhá zrušení rozhodnutí Komise 2003/757/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpor zavedeném Belgií ve prospěch

koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, s. 25, dále jen „napadené rozhodnutí“), jelikož mu neumožňuje opětovně poskytnout, a to ani dočasně, status koordinačního centra koordinačním centrům, která tento režim využívala k 31. prosinci 2000.

- 2 Forum 187 ASBL (dále jen „Forum 187“) se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Právní rámec

Kontrola existujících režimů podpor v právu Společenství

- 3 Článek 88 odst. 1 a odst. 2 první pododstavec ES stanoví:

„1. Komise ve spolupráci s členskými státy zkoumá průběžně režimy podpor existující v těchto státech. Navrhuje jim vhodná opatření, která vyžaduje postupný rozvoj nebo fungování společného trhu.

2. Zjistí-li Komise poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek, že podpora poskytovaná některým státem nebo ze státních prostředků není slučitelná se společným trhem podle článku 87 nebo že je zneužívána, rozhodne, že dotyčný stát ve lhůtě stanovené Komisí takovou podporu zruší nebo upraví.“

- 4 Podle čl. 17 odst. 2 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [88] Smlouvy o ES (Úř. věst. L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339, dále jen „nařízení“):

„Považuje-li Komise existující režim podpory za neslučitelný nebo již neslučitelný se společným trhem, informuje dotýčný členský stát o tomto předběžném názoru a poskytne dotyčnému členskému státu možnost předložit ve lhůtě jednoho měsíce vyjádření. V řádně odůvodněných případech může Komise tuto lhůtu prodloužit.“

Belgický daňový režim koordinačních center

- 5 Belgický daňový režim koordinačních center, odchylující se od obecného práva, je upraven v královské vyhlášce č. 187 ze dne 30. prosince 1982 o zřízení koordinačních center (*Moniteur belge* ze dne 13. ledna 1983), ve znění několika následných doplňků a změn.
- 6 Využití tohoto režimu je podmíněno předchozím individuálním schválením centra královskou vyhláškou. Aby mohlo být schváleno, musí centrum být součástí skupiny nadnárodního charakteru s kapitálem a rezervami, jejichž výše se rovná nebo přesahuje jednu miliardu belgických franků, a jejíž roční konsolidovaný obrat se rovná nebo přesahuje deset miliard belgických franků. Pouze některé přípravné, pomocné nebo centralizační činnosti jsou povoleny, a podniky z finančního sektoru jsou vyloučeny z možnosti tento režim využívat. Centra musí v Belgii zaměstnat nejméně deset osob na plný úvazek během prvních dvou let své činnosti.
- 7 Platnost schválení centra je deset let a lze jej opětovně udělit na stejně dlouhé období.

- 8 Daňový režim, jenž využívají schválená koordinální centra, se odchyluje od obecného daňového režimu v několika aspektech.

- 9 Zaprvé, zdanitelný příjem center je určený paušálně metodou, zvanou „cost plus“. Odpovídá určitému procentu z výše výdajů a provozních nákladů, z nichž jsou vyloučeny náklady na zaměstnance, finanční poplatky a daň z příjmu právnických osob.

- 10 Zadruhé jsou centra osvobozena od daně z nemovitého majetku, který využívají pro výkon svých činností.

- 11 Zatřetí se neplatí registrační daň ve výši 0,5 % z vkladů nebo ze zvyšování základního kapitálu centra.

- 12 Začtvrté jsou osvobozeny od srážkové daně z dividend, úroků a poplatků, která centra hradí, s některými výjimkami, a z příjmů, které centra obdrží ze svých peněžních vkladů.

- 13 Zapáté centra platí roční daň ve výši 400 000 belgických franků za zaměstnance zaměstnaného na plný úvazek, přičemž celková tato částka nemůže přesáhnout 4 000 000 belgických franků na centrum.

Práce Rady Evropské unie v oblasti škodlivé daňové soutěže

- 14 V rámci obecného přístupu ke škodlivé daňové soutěži Rada dne 1. prosince 1997 přijala kodex chování v oblasti zdanění podniků (Úř. věst. 1998, C 2, s. 2). V jeho kontextu se členské státy zavázaly postupně odstraňovat určitá daňová opatření označená za škodlivá, zatímco Komise vyjádřila svůj úmysl přezkoumat nebo opětovně přezkoumat s ohledem na předpisy týkající se státních podpor daňové režimy platné v členských státech.
- 15 Belgická právní úprava týkající se daňového režimu koordinačních center patřila mezi vnitrostátní daňová opatření dotčená těmito různými iniciativami.

Skutkový stav předcházející napadenému rozhodnutí

- 16 Daňový režim koordinačních center byl Komisí přezkoumán během jeho zavedení. Komise měla zejména v rozhodnutích sdělených formou dopisů ze dne 16. května 1984 a 9. března 1987 (dále jen „rozhodnutí z let 1984 a 1987“) v podstatě za to, že takový režim založený na systému paušálního určení příjmu koordinačních center, nepředstavoval podporu.
- 17 Takový závěr potvrdil jménem Komise pan Brittan, komisař pro hospodářskou soutěž, dne 24. září 1990, v odpovědi na písemnou otázku č. 1735/90 p. Gijse de Vries, evropského poslance (Úř. věst. 1991, C 63, s. 37).

- 18 Poté, co Komise dne 11. listopadu 1998 přijala sdělení Komise o uplatňování pravidel o státních podporách na opatření související s přímým zdaněním podniků (Úř. věst. C 384, s. 3), Komise provedla obecný přezkum daňových právních předpisů členských států ve světle pravidel o státních podporách.
- 19 V tomto rámci Komise v únoru 1999 požádala belgické orgány o poskytnutí určitých informací týkajících se zejména režimu koordinačních center. Tyto odpověděly v březnu 1999.
- 20 V červenci 2000 služby Komise informovaly uvedené orgány, že se zdá, že tento režim představuje státní podporu. Za účelem zahájení postupu spolupráce v souladu s čl. 17 odst. 2 nařízení služby Komise vyzvaly belgické orgány k předložení svého vyjádření ve lhůtě jednoho měsíce.
- 21 Během svého zasedání ve dnech 26. a 27. listopadu 2000 Rada „Ecofin“ připomněla, že v souladu s jejím usnesením ze dne 1. prosince 1997 jakákoli škodlivá opatření ve věci přímého zdanění podniků musí být odstraněna před 1. lednem 2003. Přijala návrh předsednictví Evropské unie, podle kterého pro podniky, které využívají škodlivý daňový režim k 31. prosinci 2000, uplynou účinky tohoto režimu nejpozději dne 31. prosince 2005, bez ohledu na to, zda se jedná o režim poskytnutý na dobu určitou či neurčitou. Rovněž stanovila, že případ od případu na základě zvláštních okolností může rozhodnout na základě zprávy skupiny „kodexu chování“ o prodloužení účinků některých škodlivých daňových režimů i na období po 31. prosinci 2005.
- 22 Dne 11. července 2001 Komise na základě čl. 88 odst. 1 ES přijala čtyři návrhy vhodných opatření, zejména ve vztahu k režimu koordinačních center. Navrhla

belgickým orgánům, aby souhlasily s přijetím určitých změn tohoto režimu s tím, že na přechodnou dobu do 31. prosince 2005 mohou centra schválená před přijetím těchto opatření nadále využívat dřívější režim.

- 23 Jelikož belgické orgány nepřijaly navrhovaná vhodná opatření, Komise v souladu s čl. 19 odst. 2 nařízení zahájila formální vyšetřovací řízení rozhodnutím oznámeným dopisem ze dne 27. února 2002 (Úř. věst. C 147, s. 2). Belgické království zejména vyzvala k podání připomínek a předložení jakýchkoli informací potřebných pro posouzení dotčeného opatření. Rovněž vyzvala tento členský stát a ostatní zúčastněné strany, aby podaly připomínky a veškeré skutečnosti potřebné pro určení, zda u osob využívajících tento režim existovalo legitimní očekávání týkající se stanovení předběžných opatření.
- 24 Po prodloužení původní jednoměsíční lhůty belgické orgány dopisem ze dne 12. dubna 2002 předaly Komisi své připomínky.
- 25 Dopisem ze dne 16. května 2002 uvedené orgány oznámily předběžný návrh zákona měnícího královskou vyhlášku č. 187. Tento předběžný návrh byl zaregistrován Komisí jako nová podpora pod referenčním číslem N351/2002.
- 26 Po několika jednáních Komise Belgické království požádala v červenci 2002 o doplňující informace ohledně jak existujícího režimu, tak oznámeného návrhu, a belgické orgány na tuto žádost odpověděly dopisem ze dne 30. srpna 2002. Ostatní zúčastněné strany se rovněž účastnily formálního vyšetřovacího řízení dotčeného opatření.

- 27 Dne 21. ledna 2003 Rada „Ecofin“ rozhodla o prodloužení účinků některých škodlivých daňových režimů na období po roce 2005. Ohledně belgického daňového režimu koordinačních center stanovila, že centra využívající tento režim k 31. prosinci 2000 mohou nadále pokračovat v jeho využívání do 31. prosince 2010.

Napadené rozhodnutí

- 28 Dne 17. února 2003 Komise přijala napadené rozhodnutí, jež bylo téhož dne oznámeno Belgickému království. Vzhledem k tomu, že Komise konstatovala, že znění článku 2 výroku uvedeného rozhodnutí by mohlo být v rozporu se závěry vyplývajícími z bodů 122 a 123 jeho odůvodnění, dne 23. dubna 2003 se rozhodla změnit článek 2 formou opravy. Tato oprava byla uvedenému členskému státu oznámena dne 25. dubna 2003.
- 29 V napadeném rozhodnutí Komise nejprve odůvodnila kvalifikaci režimu koordinačních center jako existující podpory, jakož i právní základ, na kterém je založeno jí provedené řízení. Toto rozhodnutí stanoví, že čl. 1 písm. b) nařízení může být právním základem v projednávaném případě, a v případě, že by tomu tak nebylo, mohou články 87 ES a 88 ES sloužit jako skutečný právní základ pro jednání Komise.
- 30 Komise v napadeném rozhodnutí rovněž uvedla, že pokud by toto mělo být považováno za zpětvzetí nebo změnu rozhodnutí z let 1984 a 1987, pak napadené rozhodnutí splňuje podmínky, kterým podléhá právo Komise vzít zpět nebo změnit jakýkoli protiprávní akt, jímž bylo poskytnuto zvýhodnění.

31 Dále v napadeném rozhodnutí Komise uvedla důvody, na základě kterých má za to, že různá opatření tvořící daňový režim koordinačních center splňují podmínky stanovené v čl. 87 odst. 1 ES, aniž by se na ně mohla vztahovat jakákoli odchylka upravená v odstavcích 2 a 3 téhož článku.

32 Pokud jde o legitimní očekávání, o které se koordinační centra opírala, napadené rozhodnutí v bodech odůvodnění upřesňuje:

„(117) Komise uznává existenci legitimního očekávání na straně příjemců podpory. Toto legitimní očekávání odůvodňuje, aby Komise poskytla centrům, jež byly k 31. prosinci 2000 schváleny za účelem využívání tohoto režimu, možnost využívat tento režim až do uplynutí platnosti jejich schválení platných v okamžiku tohoto rozhodnutí a nejpozději do 31. prosince 2010. Toto stanovisko se opírá o níže uvedené skutečnosti.

(118) [...] souhlasy [udělené daňovou správou] se týkají pouze skutečností, a v žádném případě ne režimu, jenž bude používán. Nemohou tak poskytovat právní záruku, že režim ve stavu, v jakém byl v okamžiku schválení, bude ponechán v platnosti v následujících deseti letech [...].

(119) [...] I když schválení nepředstavuje záruku nepřetržité existence režimu ani jeho výhodné povahy, Komise uznává, že o zřízení centra, provedených investicích a převzatých závazcích bylo rozhodnuto na základě rozumných a legitimních představ určité kontinuity hospodářských podmínek, včetně daňového režimu. Z tohoto důvodu Komise rozhodla poskytnout přechodné období, aby bylo možné ve vztahu ke stávajícím příjemcům postupně odstraňovat systém *cost plus*.

(120) Komise se vzhledem k tomu, že schválení nepřiznávají žádné právo na nepřetržitou existenci režimu ani na výhodnou povahu jeho ustanovení, a to ani po dobu platnosti schválení, domnívá, že tato v žádném případě nemohou zakládat právo na obnovení prospěchu z tohoto režimu na období po uplynutí platnosti stávajícího schválení. Výslovné omezení schválení na deset let brání i tomu, aby existovalo legitimní očekávání v automatické obnovení, což by se ve skutečnosti rovnalo schválení na dobu neurčitou.“

33 Podle závěrů obsažených v bodech 121 až 123 napadeného rozhodnutí:

„(121) Komise konstatuje, že daňový režim použitelný na koordinační centra v Belgii je neslučitelný se společným trhem, a je třeba odstranit neslučitelnost jeho některých součástí, buď jejich zrušením, nebo jejich změnou. Ode dne oznámení tohoto rozhodnutí nebude možné prospěch z tohoto režimu nebo jeho součástí přiznat novým příjemcům ani ho prodloužit obnovením stávajících schválení. Komise připomíná, že centra povolená v roce 2001 již režim od 31. prosince 2002 nevyužívají.

(122) Pokud jde o centra využívající režim v současné době, Komise přiznává, že rozhodnutí z roku 1984 povolující královskou vyhlášku č. 187, jakož i odpověď komisaře pro hospodářskou soutěž na otázku evropského poslance, u nich vedly k vytvoření legitimního očekávání, že tento režim neporušuje ustanovení Smlouvy týkající se státních podpor.

(123) Mimoto, z důvodu významných investic uskutečněných na tomto základě, dodržování legitimního očekávání a právní jistoty příjemců odůvodňuje

poskytnutí přiměřené lhůty pro odstranění účinků režimu pro již schválená centra. Komise se domnívá, že tato přiměřená lhůta uplyne dne 31. prosince 2010. Centra, u nichž doba platnosti jejich schválení uplyne před tímto datem, nebudou nadále moci po uplynutí platnosti tento režim využívat. Po uplynutí platnosti schválení, a v každém případě po 31. prosinci 2010, bude poskytnutí nebo ponechání uvedených daňových zvýhodnění v platnosti protiprávní.“

34 Podle článků 1 a 2 výroku napadeného rozhodnutí:

„Článek 1

Stávající platný belgický daňový režim ve prospěch koordinačních center schválených na základě královské vyhlášky č. 187 je režimem státních podpor neslučitelným se společným trhem.

Článek 2

Belgie musí zrušit režim podpor uvedený v článku 1 nebo jej upravit tak, aby byl slučitelný se společným trhem.

Od data oznámení tohoto rozhodnutí již nelze přiznat novým příjemcům prospěch z tohoto režimu nebo jeho součástí ani ho nelze prodloužit obnovením stávajících schválení.

Pokud jde o centra již schválená před 31. prosincem 2000, účinky režimu lze ponechat v platnosti až do uplynutí platnosti individuálního schválení platného v okamžiku oznámení tohoto rozhodnutí, a nejpozději do 31. prosince 2010. V souladu s druhým pododstavcem v případě obnovení schválení před tímto datem nelze přiznat, ani dočasně, prospěch z režimu, jež je předmětem tohoto rozhodnutí.“

Skutkový stav následující po napadeném rozhodnutí

- 35 Změny královské vyhlášky č. 187, jež byly Komisi belgickými orgány oznámeny dne 16. května 2002, byly přijaty belgickým parlamentem dne 24. prosince 2002 a zveřejněny v *Moniteur belge* dne 31. prosince téhož roku.
- 36 Dne 23. dubna 2003 Komise schválila tento nový režim v rozsahu, v němž stanoví zejména zásadu předchozího schválení koordinačních center na období deseti let, a určení zdanitelného základu vypočítaného z veškerých provozních nákladů, při použití přiměřené marže. Nicméně, jelikož tento nový režim upravoval rovněž osvobození těchto center od srážkové daně z movitého majetku, od daně z vkladů, jakož i nezdanění tzv. „zvláštních“ zvýhodnění poskytnutých těmto centrům, Komise ohledně těchto tří opatření zahájila formální vyšetřovací řízení.
- 37 Ve svém rozhodnutí 2005/378/ES ze dne 8. září 2004 o režimu podpor, který hodlá provádět Belgie ve prospěch koordinačních center (Úř. věst. L 125, s. 10), Komise měla za to, že s ohledem na závazky Belgického království zrušit dotčená osvobození a nahradit je opatřeními spočívajícími v osvobození nebo snížení použitelnými na všechny podniky usazené na jeho území, jakož i zdanit veškerá „zvláštní zvýhodnění“ získaná koordinačními centry, opatření tvořící nový daňový režim koordinačních center nepředstavují podporu podle čl. 87 odst. 1 ES.

- 38 Během jednání dne 14. září 2005 zástupce Belgického království potvrdil informaci poskytnutou Komisi dopisem ze dne 28. února 2005, podle které bylo od tohoto nového režimu upuštěno.
- 39 Mimoto dopisem ze dne 20. března 2003 belgický ministr financí informoval na základě čl. 88 odst. 3 ES Komisi o svém úmyslu poskytnout až do 31. prosince 2005 prospěch z určitých daňových opatření podnikům podřízeným režimu koordinačních center k 31. prosinci 2000, u kterých uplyne platnost jejich schválení mezi 17. únorem 2003 a 31. prosincem 2005.
- 40 Belgické království dopisem z téhož dne rovněž požádalo Radu, aby považovala tato opatření za slučitelná se společným trhem v souladu s čl. 88 odst. 2 třetím pododstavcem ES.
- 41 V dopise ze dne 25. dubna 2003 předseda Komise konstatoval, že napadené rozhodnutí bylo vykonatelné, a měl za to, že výše uvedený dopis ze dne 20. března 2003 nebylo možné považovat za oznámení nové podpory ve smyslu čl. 88 odst. 3 ES.
- 42 Dopisem ze dne 26. května 2003 Belgické království opětovně informovalo Komisi o úmyslu vyjádřeném ve svém dopise ze dne 20. března 2003.
- 43 Během zasedání dne 3. června 2003 Rada „Ecofin“ v zásadě souhlasila s touto žádostí a uložila Výboru stálých zástupců přijmout veškerá nezbytná opatření, aby Rada mohla přijmout zamýšlené rozhodnutí co nejdříve, a v každém případě před koncem června 2003.

- 44 Rozhodnutím Rady 2003/531/ES ze dne 16. července 2003 o poskytnutí podpory belgickou vládou ve prospěch určitých koordinačních center usazených v Belgii belgickou vládou (Úř. věst. L 184, s. 17), přijatým na základě čl. 88 odst. 2 ES, byla za slučitelnou se společným trhem prohlášena „podpora, kterou Belgie zamýšlela poskytovat do 31. prosince 2005 podnikům, jež byly ke 31. prosinci 2000 schváleny jako koordinační centra na základě královské vyhlášky č. 187 [...], a u kterých platnost jejich schválení uplyne mezi 17. únorem 2003 a 31. prosincem 2005“. Toto rozhodnutí je předmětem věci C-399/03.
- 45 Dopisem ze dne 17. července 2003 Komise v odpověď na výše zmíněné oznámení ze dne 26. května 2003 potvrdila své stanovisko vyjádřené ve svém dopise ze dne 25. dubna 2003.
- 46 Usnesením ze dne 26. června 2003, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 R a C-217/03 R, Recueil, s. I-6887) předseda Soudního dvora nařídil odklad vykonatelnosti napadeného rozhodnutí, jelikož jím bylo Belgickému království zakázáno obnovovat schválení koordinačních center platná v okamžiku oznámení uvedeného rozhodnutí.

Návrhová žádání účastníků řízení a řízení před Soudním dvorem

- 47 Belgické království ve věci C-182/03 navrhuje, aby Soudní dvůr:

— zrušil čl. 2 druhý a třetí pododstavec napadeného rozhodnutí, jelikož stanoví, že „od oznámení [uvedeného] rozhodnutí, nelze nadále prodloužit prospěch z tohoto režimu nebo jeho součástí [...] obnovením stávajících schválení“,

a „[v] souladu s druhým pododstavcem v případě obnovení schválení před [31. prosincem 2010] nelze poskytnout, a to ani dočasně, prospěch z režimu, jenž je předmětem tohoto rozhodnutí“;

- uložil Komisi náhradu nákladů řízení, včetně nákladů řízení o předběžném opatření.

48 Forum 187 ve věci C-217/03 navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zrušil napadené rozhodnutí, a, podpůrně, zrušil je v rozsahu, v němž nestanoví vhodná přechodná opatření;
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení ve věci C-217/03, jakož i ve věci, ve které bylo vydáno usnesení Soudu ze dne 2. června 2003, Forum 187 v. Komise (T-276/02, Recueil, s. II-2075).

49 Komise v každé z projednávaných věcí navrhuje:

- žaloby zamítnout;
- uložit žalobcům náhradu nákladů řízení, včetně nákladů řízení o předběžném opatření.

- 50 Samostatným podáním zapsaným do rejstříku dne 16. června 2003 vznesla Komise námitku nepřipustnosti proti žalobě Forum 187.
- 51 Rozhodnutím ze dne 30. března 2004 si Soudní dvůr vyhradil rozhodnout o námitce nepřipustnosti spolu s věcí samou a rozhodl pokračovat v řízení.
- 52 Usnesením předsedy druhého senátu ze dne 28. dubna 2005 byly věci C-182/03 a C-217/03 spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

K připustnosti

- 53 Komise tvrdí, že Forum 187 postrádá aktivní legitimaci za účelem zpochybnění napadeného rozhodnutí, jehož není adresátem, jelikož není tímto rozhodnutím bezprostředně a osobně dotčena.
- 54 Forum 187 jednak zpochybňuje tuto námitku nepřipustnosti a uplatňuje, že bezprostředně a osobně bylo rozhodnutím dotčeno třicet center, kterým byla obnovena platnost jejich schválení během let 2001 a 2002, a pro které období, v němž mohou využívat sporný daňový režim, uplyne dne 31. prosince 2010, a osm center, jejichž žádost o obnovení schválení byla v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí vyřizována. Mimoto se domnívá, že je napadeným rozhodnutím dotčena jako orgán zastupující koordinační centra uznaný belgickými orgány, u kterých požívá téměř oficiální statut, jež jí zejména umožnil významně se účastnit správního řízení u Komise, jakož i z důvodu toho, že uvedené rozhodnutí ovlivňuje její existenci.

- 55 V souladu s článkem 230 ES může fyzická nebo právnická osoba podat žalobu proti rozhodnutí, které je určeno jiné osobě pouze tehdy, pokud se jí uvedené rozhodnutí bezprostředně a osobně dotýká.
- 56 Takové sdružení, jako je Forum 187, pověřené ochranou kolektivních zájmů koordinačních center usazených v Belgii, může v zásadě podat žalobu na neplatnost konečného rozhodnutí Komise v oblasti státních podpor pouze tehdy, pokud jím zastoupené podniky nebo některý z nich mají individuální aktivní legitimaci (rozsudek ze dne 7. prosince 1993, *Federmineria a další v. Komise*, C-6/92, Recueil, s. I-6357, body 15 a 16), nebo pokud je schopno prokázat vlastní zájem (rozsudek ze dne 24. března 1993, *CIRFS a další v. Komise*, C-313/90, Recueil, s. I-1125, body 29 a 30).
- 57 Pokud jde o první podmínku stanovenou v čl. 230 čtvrtém pododstavci ES, je nesporné, že rozhodnutí Komise zabraňující belgické vládě obnovovat schválení koordinačních center, jejichž platnost uplynula po 17. únoru 2003, a omezující v každém případě časový účinek stávajících schválení do 31. prosince 2010, se použije kogentně, a předmětná koordinační centra jsou tudíž napadeným rozhodnutím dotčena bezprostředně.
- 58 Co se týče druhé podmínky, podle výše uvedeného článku 230, je namíste připomenout, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že skutečnost, že sporné ustanovení, které má svou povahou a působností normativní charakter, nevylučuje v rozsahu, v němž se obecně použije na zúčastněné hospodářské subjekty, že by se mohlo osobně dotýkat některých z nich (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. května 1994, *Codorniu*, C-309/89, Recueil, s. I-1853, bod 19).
- 59 Fyzická nebo právnická osoba může tvrdit, že je osobně dotčena pouze tehdy, pokud ji sporné rozhodnutí zasahuje z důvodu určitých vlastností, které jsou pro ni zvláštní, nebo z důvodu faktické situace, která ji vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám (viz rozsudek ze dne 15. července 1963, *Plaumann v. Komise*, 25/62, Recueil, s. 199).

- 60 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že pokud se napadený akt dotýká skupiny osob, jež byly nebo mohly být známy v okamžiku přijetí tohoto aktu, a na základě kritérií vlastních členům skupiny, tyto osoby mohly být dotčeným aktem osobně dotčeny, neboť patří k omezenému okruhu hospodářských subjektů (viz rozsudky ze dne 17. ledna 1985, Piraiki-Patraiki a další v. Komise, 11/82, Recueil, s. 207, bod 31, a ze dne 26. června 1990, Sofrimport v. Komise, C-152/88, Recueil, s. I-2477, bod 11).
- 61 Zprv je třeba konstatovat jednak, že napadené rozhodnutí stanovilo 31. prosinec 2010 jako nejzazší den platnosti schválení koordinačních center, u kterých bylo obnoveno schválení během let 2001 a 2002 namísto toho, aby se tak stalo během let 2011 a 2012, a jednak, že tato centra byla zcela známa v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí. Třicet koordinačních center, která jsou dotčena účinky uvedeného rozhodnutí, tak mělo individuální aktivní legitimaci ve vztahu k poslední uvedenému.
- 62 Zadruhé je namístě uvést, že napadené rozhodnutí nestanovilo přechodná opatření ve prospěch koordinačních center, u kterých uplynula platnost jejich schválení současně s oznámením tohoto rozhodnutí, a těch, u kterých se žádost o schválení v okamžiku oznámení tohoto rozhodnutí vyřizovala.
- 63 Dotčeno je tak osm center, jejichž žádost o obnovení schválení byla takto vyřizována. Posledně uvedená jsou součástí uzavřené skupiny, jejíž členové jsou zvláště dotčeni napadeným rozhodnutím, jelikož již nemohou získat obnovení schválení. Z toho vyplývá, že tato centra měla individuální aktivní legitimaci proti napadenému rozhodnutí.
- 64 Z výše uvedeného – a aniž by bylo třeba přezkoumávat, zda může Forum 187 prokázat vlastní zájem – vyplývá že toto sdružení má aktivní legitimaci jako zástupce

jednak třiceti koordinačních center, jejichž práva využívat sporný režim byla omezena k 31. prosinci 2010, a jednak osmi koordinačních center, jejichž žádosti o obnovení byly vyřizovány v okamžiku oznámení napadeného rozhodnutí.

K opodstatněnosti žalob

- ⁶⁵ Vzhledem k tomu, že návrhová žádání Belgického království a Forum 187 společně směřují ke zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž toto neobsahuje přechodná ustanovení, je namístě přezkoumat nejprve návrhové žádání Forum 187 směřující ke zrušení tohoto rozhodnutí z důvodu kvalifikace sporných podpor za neslučitelné se společným trhem.

K návrhovému žádání Forum 187 směřujícímu ke zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož kvalifikuje sporná opatření jako státní podpory neslučitelné se společným trhem.

K žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence právního základu

- ⁶⁶ V tomto žalobním důvodu Forum 187 tvrdí, že napadené rozhodnutí postrádá právní základ a porušuje zásadu právní jistoty. S ohledem na stanoviska Komise přijatá před více než patnácti lety se nemůže uvedené rozhodnutí zakládat ani na člancích 87 ES a 88 ES, ani na čl. 2 písm. b)v) nařízení, jelikož neodkazuje na jakýkoli vývoj společného trhu.

- 67 Mimoto se Komise nemůže opírat o právo na opravu svých omylů. Sdružení z toho vyvozuje, že v projednávaném případě došlo k porušení zásady právní jistoty související s dodržováním nedotknutelnosti předcházejících rozhodnutí.
- 68 Úvodem je třeba uvést, že Komise napadeným rozhodnutím nevrátila zpět rozhodnutí z let 1984 a 1987. Provedla ve skutečnosti nový přezkum daňového režimu koordinačních center, když na něj uplatnila postup kontroly existující podpory, a dospěla k závěru, že tento režim představoval neslučitelnou státní podporu.
- 69 Za účelem ověření, zda Komise právem provedla tento nový přezkum, je namíste nejenom připomenout, že zásada právní jistoty znamená, že právní předpisy Společenství jsou jisté, a že jejich použití je pro procesní subjekty předvídatelné (rozsudky ze dne 15. prosince 1987, *Irsko v. Komise*, 325/85, Recueil, s. 5041, bod 18, a ze dne 15. února 1996, *Surf a další*, C-63/93, Recueil, s. I-569, bod 20), ale rovněž že jejich použití musí být spojeno s použitím zásady legality (rozsudek ze dne 22. března 1961, *SNUPAT v. Vysoký úřad*, 42/59 a 49/59, Recueil, s. 99, 159).
- 70 V tomto ohledu je nesporné, jak uvedl generální advokát v bodech 212 a 213 svého stanoviska, že nařízení, jež upravuje výkon pravomoci udělených Komisi článkem 88 ES, nedefinuje, co se má rozumět pod pojmem „vývoj společného trhu“ uvedeným v jeho čl. 1 písm. b)v), jež upřesňuje, že opatření, které nepředstavovalo podporu v době, kdy začalo být uskutečňováno, je nicméně třeba považovat za podporu, pokud se „poté stalo podporou následkem vývoje společného trhu“.
- 71 Tento pojem, jenž lze chápat jako změnu hospodářské a právní situace v oblasti dotčené předmětným opatřením, se nevztahuje na situaci, ve které, jako v projednávaném případě, Komise mění své posouzení pouze z důvodu spočívajícího v přísnějším použití pravidel Smlouvy v oblasti státních podpor.

- 72 Je nicméně namístě poznamenat, že nařízení je aktem sekundárního práva přijatým za účelem provedení článků 87 ES a 88 ES, jež nemůže omezit dosah uvedených článků, a to o to více, že přímo z nich Komise vyvozuje svou pravomoc.
- 73 Článek 88 odst. 1 ES totiž Komisi ukládá poslání průběžně zkoumat režimy podpor existující v členských státech a navrhopvat jim vhodná opatření, která vyžaduje postupný rozvoj nebo fungování společného trhu.
- 74 Odstavec 2 téhož článku umožňuje Komisi v případě neúspěchu uložit dotčenému členskému státu ve stanovené lhůtě provedení úprav podpory nebo její zrušení.
- 75 Z toho vyplývá, že když Komise provedla opětovný přezkum daňového režimu koordinačních center platného v Belgii, jež byl prohlášen za škodlivý pro společný trh skupinou „kodex chování“, plnila úlohu, která je jí svěřena článkem 88 ES. Právním základem napadeného rozhodnutí jsou tudíž články 87 ES a 88 ES.
- 76 Jelikož zásada legality byla tedy dodržena, napadené rozhodnutí je jistým aktem, jehož použití bylo procesními subjekty předvídatelné. V důsledku toho není toto rozhodnutí v rozporu se zásadou právní jistoty.
- 77 Mimoto jediným řízením použitelným v projednávaném případě Komisi je řízení stanovené nařízením pro kontrolu existujících podpor. Není totiž pochyb, že dotčený daňový režim představuje existující podporu, jelikož Komise o něm byla informována v roce 1984, a uvedený režim nebyl podstatně změněn.

78 Forum 187 tak nemůže tvrdit, že se Komise tím, že použila články 17 a 18 nařízení jako základ pro zahájení formálního vyšetřovacího řízení, jak to uvedla ve svém dopise belgickým orgánům ze dne 17. července 2000, a poté tím, že odkázala pouze na články 87 ES a 88 ES, dopustila nesprávného právního posouzení. Z toho vyplývá, že první žalobní důvod je třeba zamítnout.

K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení čl. 87 odst. 1 ES

79 V tomto žalobním důvodu Forum 187 tvrdí, že daňový režim koordinačních center nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Za tímto účelem uplatňuje nejen, že způsob posouzení tohoto daňového režimu použitý Komisí byl příliš obecný, ale rovněž že různá opatření tvořící dotčený režim nesplňují podmínky stanovené ve zmiňovaném článku. Uvádí zejména, že tato opatření neposkytují centřům žádné zvýhodnění, nezakládají převod státních prostředků, nemají selektivní povahu, a že Komise nepředložila důkaz, že měla dopad na hospodářskou soutěž a obchod ve Společenství. Tento režim je podle ní v každém případě odůvodněn povahou a strukturou belgické daňové soustavy.

— Ke způsobu posouzení daňové soustavy

80 Forum 187 Komisi vytýká, že porušila pravomoc členských států v daňové oblasti a provedla příliš obecné posouzení dotčeného režimu.

81 Je namístě odpovědět, že jednak z rozsahu působnosti článku 87 ES nejsou vyloučeny daňové předpisy.

82 Kromě toho je třeba připomenout, že v případě režimu podpor se Komise může omezit na zkoumání charakteristik dotčeného režimu za účelem posouzení, zda tento zajišťuje znatelné zvýhodnění příjemcům ve vztahu k jejich soutěžitelům (rozsudek ze dne 17. června 1999, *Belgie v. Komise*, C-75/97, Recueil, s. I-3671, bod 48). Není již povinna přezkoumat každý konkrétní případ, ve kterém se režim použije (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Řecko v. Komise*, C-278/00, Recueil, s. I-3997, bod 24 a uvedená judikatura).

83 Z toho vyplývá, že první část žalobního důvodu je třeba zamítnout.

— K podmínkám stanoveným v čl. 87 odst. 1 ES

84 Úvodem je potřeba upřesnit, že podle ustálené judikatury kvalifikace jako podpory vyžaduje, aby byly splněny všechny podmínky uvedené v čl. 87 odst. 1 ES (rozsudek ze dne 24. července 2003, *Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Recueil, s. I-7747, bod 74).

85 Je proto namístě přezkoumat všechny tyto podmínky.

i) K existenci zvýhodnění určitých podniků

86 Pojem podpory tedy zahrnuje nejen pozitivní plnění, jako jsou dotace, ale rovněž různé formy zásahů, které snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které tak, aniž by byly dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné

účinky (rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Gemo, C-126/01, Recueil, s. I-13769, bod 28 a uvedená judikatura).

- 87 Mimoto Soudní dvůr rozhodl, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům osvobození od daně, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou (rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Recueil, s. I-877, bod 14).
- 88 Komise v napadeném rozhodnutí uvedla, že způsob výpočtu zdanitelných příjmů, osvobození od srážkové daně z nemovitého a movitého majetku, daně z vkladů, jakož i režim fiktivní srážkové daně z movitého majetku, jsou zvýhodněními koordinačních center.
- 89 Forum 187 vyvrací tuto analýzu.
- 90 Zprvée, Komise se v bodech 89 až 95 napadeného rozhodnutí domnívala, že paušální určení příjmu metodou „cost plus“ je hospodářským zvýhodněním ve smyslu článku 87 ES.
- 91 Podle dotčeného režimu je totiž zdanitelný zisk určen paušální částkou, odpovídající procentu z celkové výše výdajů a provozních nákladů, z nichž jsou vyloučeny náklady na zaměstnance a finanční poplatky.

- 92 Zisková marže koordinačních center musí být krom toho v zásadě stanovena v závislosti na činnosti, kterou skutečně provádějí. Pokud toto centrum samo o sobě fakturuje určité služby za cenu odpovídající nákladům zvýšeným o ziskovou marži, procento této marže lze použít za předpokladu, že nebude neobvyklé. Pokud neexistují objektivní kritéria pro určení procenta zohledňovaného zisku, v zásadě se stanoví ve výši 8 %.
- 93 Zdanitelný zisk uvedeného centra nemůže být nicméně nižší než veškeré náklady nebo výdaje, jež nejsou odečitatelné jako náklady na zaměstnance, a „zvláštní“ zvýhodnění poskytnutá centru členy skupiny. Tento zisk je zdaněn běžnou sazbou daně z příjmu právnických osob.
- 94 Tato metoda výpočtu zdanitelného zisku je založená na metodě zvané „cost plus“, kterou doporučuje Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) pro zdanění služeb poskytovaných dceřinou společností nebo stálou provozovnou na účet společností patřících do téže skupiny a usazených v jiných členských státech.
- 95 Za účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů, jak je upraven v režimu koordinačních center, posledně uvedená zvýhodňuje, je namístě v souladu s návrhem Komise obsaženým v bodu 95 napadeného rozhodnutí porovnat uvedený režim a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícím své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže.
- 96 Náklady na zaměstnance a finanční poplatky vynaložené v rámci správy cash-flow a finančních činností v tomto ohledu představují prvky, jež významně přispívají k realizaci zisku koordinačních center, jelikož ta poskytují služby zejména finanční

povahy. V důsledku toho vyloučení těchto výdajů z nákladů, jež slouží pro určení zdanitelných příjmů těchto center, způsobuje, že účtované ceny se nepodobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže.

- 97 Z toho vyplývá, že toto vyloučení může uvedená centra hospodářsky zvýhodňovat.
- 98 Na rozdíl od toho, co tvrdí Forum 187, nelze toto posouzení zpochybnit ani skutečností, že zahrnutí finančních poplatků by mohlo v určitých případech zapříčinit příliš vysoký daňový základ, ani významem daňového zatížení, jež by mohla nést skupina, ani skutečností, že centrum lze zdanit, aniž by realizovalo zisk. Tyto dopady jsou totiž všechny obsaženy v metodě „cost plus“.
- 99 Mimoto roční daň zavedená od 1. ledna 1993 ve výši 10 000 eur za osobu zaměstnanou na plný úvazek (v maximální výši 100 000 eur), nevyrovnává pozitivní účinky použité metody výpočtu, jelikož maximální výše odpovídá minimálnímu počtu zaměstnanců, které centra musí zaměstnat během prvních dvou let své činnosti.
- 100 To samé platí v případě sazby ve výši 8 %, která se podpůrně použije na provozní náklady za účelem stanovení zdanitelného základu, jelikož se tato sazba použije na již snížený základ a výše marže se ve skutečnosti u center různí v závislosti na jimi vykonávané činnosti.
- 101 Nakonec, jak uvedl generální advokát v bodu 265 svého stanoviska, lze souhlasit s názorem Komise, podle kterého alternativní daňový základ určený k zamezení případných zneužití tím, že zavádí minimální strop, nemůže odstranit zvýhodnění

poskytnuté současným použitím zmiňovaných vyloučení a sazby 8 %. Tento základ totiž zahrnuje pouze částky, které jsou v Belgii zdaňovány i u společností, jež nevyužívají sporný režim.

- 102 S ohledem na tyto skutečnosti Komise tudíž měla právem za to, že pravidla o výpočtu zdanitelných příjmů zvýhodňovala koordinální centra a skupiny, do kterých patří.
- 103 Zadruhé, v bodech 76 a 77 napadeného rozhodnutí se Komise domnívala, že osvobození od srážkové daně z nemovitého majetku, které využívala koordinální centra, posledně uvedená zvýhodňuje.
- 104 Dotčený daňový režim totiž stanoví, že tato centra jsou osvobozena od srážkové daně z nemovitého majetku u nemovitostí, které využívají pro výkon svých činností, ačkoli tato daň zatěžuje obecně rozpočet všech společností vlastnících nemovitosti v Belgii, tedy vystavěné a nevystavěné nemovitosti, včetně materiálu a vybavení, jež jsou svou povahou nebo určením nemovitého charakteru.
- 105 Z toho vyplývá, že osvobození od uvedené srážkové daně představuje hospodářské zvýhodnění. Skutečnost, že je skutečně čerpá pouhých 5 % koordinálních center, jelikož všechna ostatní využívají své vlastní nemovitosti, nemá vliv na toto posouzení, protože volba mezi vlastnictvím a pronájmem nemovitosti je výlučně v pravomoci těchto center.
- 106 Zatřetí, Komise se v bodech 78 a 79 napadeného rozhodnutí domnívala, že osvobození od daně z vkladů, které využívají koordinální centra, rovněž představuje hospodářské zvýhodnění.

- 107 Jelikož vklady do kapitálu jsou v Belgii předmětem zdanění, tato daňová povinnost je tak uložena každé kapitálové společnosti. Osvobození, které využívají koordinální centra, týkající se jak původních vkladů, tak i zvyšování základního kapitálu, může tudíž být považováno pouze za zvýhodnění.
- 108 Skutečnost, že čl. 7 odst. 1 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122), stanovil, že osvobozeny měly zůstat operace osvobozené od daně k 1. červenci 1984, nemá na toto posouzení vliv, jelikož sporné osvobození od daně z vkladů, jež je stanoveno pouze pro určité typy společností, totiž postrádá obecnou povahu.
- 109 Začtvrté, Komise v bodech 80 až 87 napadeného rozhodnutí kvalifikovala jako hospodářské zvýhodnění osvobození od srážkové daně z movitého majetku, jež využívají koordinální centra.
- 110 Podle dotčeného režimu srážkové daně z movitého majetku, tedy daně vybírané srážkou z dividend, úroků, s výjimkou úroků zaplacených oprávněným osobám, které jsou v Belgii poplatníky daně z příjmu fyzických nebo právnických osob, poplatky placené koordinálními centry, jakož i z příjmů center z jejich peněžních vkladů, totiž nejsou předmětem daně.
- 111 Ze zjištění Komise vyplývá, že srážková daň z movitého majetku je konečnou belgickou daní z příjmů rozdělovaných neusazeným společnostem, které nemohou získat započtení nebo vrácení ve státě, ve kterém jsou usazeny.

- 112 Z toho vyplývá, že osvobozením koordinačních center od placení této srážkové daně sporný režim poskytuje posledně uvedeným zvýhodnění, jehož existenci nelze v žádném případě zpochybnit tím, že jiná osvobození od téže srážkové daně byla zavedena ve prospěch jiných druhů podniků.
- 113 Zapáté, Komise v bodu 88 napadeného rozhodnutí uvedla, že poskytnutí fiktivní srážkové daně z movitého majetku představuje zvýhodnění.
- 114 Příjemci plateb provedených koordinačními centry totiž nejsou ve skutečnosti pouze osvobozeni od srážkové daně z movitého majetku, ale využívají rovněž paušální snížení celkové částky daně, kterou mají zaplatit.
- 115 Z jednání vyplývá, že sazba fiktivní srážkové daně byla snížena na nulu v roce 1991.
- 116 Nicméně úroky zaplacené z dlouhodobých půjček uzavřených před 24. červencem 1991 jsou nadále osvobozeny. V důsledku toho vede tato situace ke zvýhodnění dotčených koordinačních center.
- 117 Naopak skutečnost, že sazbu této srážkové daně, jež byla snížena na nulu, je možné změnit královskou vyhláškou, představuje v nejlepším případě pouze případné a budoucí zvýhodnění. Taková skutečnost nemůže sloužit jako základ pro kvalifikování tohoto opatření jako státní podporu.
- 118 Z toho vyplývá, že dotčený režim koordinační centra zvýhodňuje.

ii) K selektivitě

119 Je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury čl. 87 odst. 1 ES ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, kteří se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud je tomu tak, dotyčné opatření splňuje podstatnou podmínku selektivity, která je určujícím prvkem pojmu státní podpory stanoveného tímto ustanovením (viz rozsudek ze dne 3. března 2005, Heiser, C-172/03, Sb. rozh. s. I-1627, bod 40 a uvedená judikatura).

120 Z předcházejícího posouzení vyplývá, že osvobození od srážkové daně z movitého majetku, srážkové daně z nemovitého majetku, daně z vkladů a poskytnutí fiktivní srážkové daně z movitého majetku představují odchylky od obecného belgického daňového režimu. Skutečnost, kterou uplatňuje Forum 187, podle které existuje mnoho dalších odchylek, nezpochybňuje zjištění, že tento režim má skutečně povahu odchylky, a že tato osvobození poskytuje pouze koordinačním centrům.

121 Selektivita uvedených osvobození je tudíž prokázána.

122 Co se týče způsobu určení zdanitelných příjmů, zatímco Forum 187 uplatňuje, že dotčený režim se uplatní na společnosti, pro které byl speciálně určen za účelem vyhnout se riziku dvojího zdanění, je nesporné, že uvedený režim se použije pouze na mezinárodní skupiny, jejichž dceřiné společnosti jsou umístěny v nejméně čtyřech různých zemích, jež disponují kapitálem a rezervami, jejichž výše se rovná nebo přesahuje jednu miliardu belgických franků a jejichž roční konsolidovaný obrat se rovná nebo přesahuje deset miliard belgických franků.

- 123 Z toho vyplývá, že i z tohoto hlediska má dotčený režim selektivní povahu.
- 124 Toto zjištění není zpochybněno tvrzením Forum 187, podle kterého dotčený režim nepředstavuje odchylku vůči obecnému daňovému režimu použitelnému na podniky, ale je odlišným typem režimu, předepsaným daňovou logikou a potřebou vyřešit problém dvojího zdanění služeb poskytovaných uvnitř mezinárodní skupiny společností.
- 125 Forum 187 totiž jednak nevysvětluje, proč jsou různá opatření dotčeného režimu odůvodněná platnou belgickou daňovou soustavou. Kromě toho Forum 187 neprokázalo, proč problém vyřešení dvojího zdanění služeb poskytovaných v rámci skupiny odůvodňoval omezení využití dotčeného režimu pouze na centra založená skupinami určité velikosti ani proč byly pro tento cíl nezbytné všechny výhody tvořící tento režim.
- 126 Forum 187 tudíž neprokázalo, že dotčený režim je odůvodněný povahou nebo obecnou strukturou belgické daňové soustavy, jejíž je součástí, takže je třeba dospět k závěru, že tento režim má selektivní povahu.
- iii) K požadavku, aby podpora byla poskytnuta ze státních prostředků a byla přičitatelná státu
- 127 Aby zvýhodnění mohla být kvalifikována jako podpory ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, musí být jednak poskytnuta přímo, nebo nepřímo ze státních prostředků, a jednak musí být přičitatelná státu (výše uvedený rozsudek GEMO, bod 24).

128 Zatímco je nesporné, že druhá podmínka je splněna, jelikož dotčený daňový režim byl přijatý belgickou vládou, jinak je tomu u první podmínky, kde Forum 187 uplatňuje, že belgický stát na daních a sociálních příspěvcích vybral od koordinačních center ročně částku 500 milionů eur.

129 Za účelem prokázání, že zvýhodnění z toho vyplývající jsou poskytnuta ze státních prostředků, postačuje přitom konstatovat, že výše posuzovaná osvobození byla základem pro neexistenci příjmů tohoto státu z daní a sociálních příspěvků.

iv) K požadavku, aby režim podpor ovlivňoval obchod mezi členskými státy a narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž

130 Z bodů 99 až 103 napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle Komise dotčený režim ovlivňuje obchod mezi členskými státy a narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž.

131 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že hospodářská soutěž je narušena, pokud opatření snižuje náklady podniku, jež je jeho příjemcem, a posiluje tak postavení podniku vzhledem k jiným konkurenčním podnikům (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 17. září 1980, Philip Morris v. Komise, 730/79, Recueil, s. 2671, bod 11, a ze dne 11. listopadu 1987, Francie v. Komise, 259/85, Recueil, s. 4393, bod 24).

132 Zvýhodnění poskytnutá koordinačním centrům vedla v projednávaném případě k narušení hospodářské soutěže mezi nimi a poskytovateli služeb ve finanční a správcovské oblasti a oblastech informačních technologií a náboru tím, že zvýhodnila použití služeb poskytovaných uvedenými centry společnostmi ze skupiny.

- 133 Mimoto, jak uvedl generální advokát v bodu 320 svého stanoviska, široká škála činností mezinárodních skupin, jež zřídily koordinační centrum, znamená, že dotčený daňový režim nezbytně ovlivňoval hospodářskou soutěž.
- 134 Nakonec, uvedený režim nezbytně ovlivňuje obchod mezi členskými státy, jelikož koordinační centra byla zřízena mezinárodními skupinami, které mají dceřiné společnosti nejméně ve čtyřech státech.
- 135 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že daňový režim koordinačních center splňuje podmínky stanovené v čl. 87 odst. 1 ES. V důsledku toho je třeba zamítnout žalobní důvod vycházející z porušení tohoto článku.

— K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nedostatku odůvodnění

- 136 Forum 187 zejména tvrdí, že Komise neuvedla důvody, které ji vedly ke změně svých předchozích rozhodnutí.
- 137 V tomto ohledu je třeba uvést, že i když povinnost odůvodnění stanovená v článku 253 ES musí být přizpůsobena povaze dotčeného aktu a musí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž akt vydal, tak, aby dotčené osoby mohly rozpoznat důvody, které vedly k přijetí opatření, a příslušný soud mohl vykonávat svůj přezkum (rozsudky ze dne 9. července 1969, *Itálie v. Komise*, 1/69, Recueil, s. 277, bod 9, a ze dne 7. března 2002, *Itálie v. Komise*, C-310/99, Recueil, s. I-2289,

bod 48), není namístě Komisi uložít, aby uvedla důvody, na základě kterých provedla ve svých předchozích rozhodnutích jiné posouzení dotčeného režimu. Pojem „státní podpora“ je totiž třeba použít na objektivní situaci, kterou je třeba posuzovat v okamžiku přijímání rozhodnutí Komise.

- 138 V důsledku toho je třeba zamítnout žalobní důvod vycházející z nedostatku odůvodnění a zamítnout návrhová žádání Forum 187 směřující ke zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož kvalifikuje sporná opatření jako státní podpory neslučitelné se společným trhem.

K návrhovým žádáním Belgického království a Forum 187 směřujícím k částečnému zrušení napadeného rozhodnutí

- 139 Belgické království, jež se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož mu neumožňuje ani dočasně obnovit schválení center, která využívala dotčený režim k 31. prosinci 2000, a u kterých platnost jejich schválení uplyne před 31. prosincem 2010, uplatňuje čtyři žalobní důvody vycházející z porušení článku 88 ES, porušení zásad ochrany legitimního očekávání a rovnosti, jakož i z nedostatku odůvodnění.
- 140 Forum 187, které se domáhá zrušení téhož rozhodnutí, jelikož toto neobsahuje vhodná přechodná ustanovení pro centra, u kterých platnost jejich schválení uplynula mezi 17. únorem 2003 a 31. prosincem 2004, uplatňuje dva žalobní důvody vyplývající z porušení zásady ochrany legitimního očekávání a nedostatku odůvodnění.

Porušení zásady legitimního očekávání

— Argumentace účastníků řízení

- ¹⁴¹ Belgické království tvrdí, že jestliže Komise své rozhodnutí založila na kodexu chování a pracích Rady „Ecofin“, čímž umožnila koordinačním centrům využívat platná schválení do 31. prosince 2010, nerespektovala všechna stanoviska Rady, a zejména sdělení z 26. a 27. listopadu 2000, podle kterého měl být dotčený daňový režim ponechán pro všechna centra v platnosti do 31. prosince 2005.
- ¹⁴² Rovněž uplatňuje, že přijetí takového stanoviska vedlo belgického ministra financí k oficiálnímu oznámení sněmovně reprezentantů dne 20. prosince 2000, že schválení mohou být obnovena do 31. prosince 2005, což bylo datum, které uvedla Komise ve svých návrzích vhodných opatření ze dne 11. července 2001.
- ¹⁴³ Belgické království rovněž uvádí, že jelikož pro koordinační centra bylo obnovení platnosti jejich schválení automatické za předpokladu splnění požadovaných podmínek, centra, u kterých platnost jejich schválení uplynula současně s napadeným rozhodnutím, mohla legitimně očekávat, že jejich schválení budou obnovena. Zdůrazňuje, že až do oznámení napadeného rozhodnutí ani Belgické království, ani uvedená centra nemohla vědět, že Komise bude toto datum považovat za okamžik, od kterého nebude možné schválení obnovovat.
- ¹⁴⁴ Forum 187 tvrdí, že, s ohledem na předcházející rozhodnutí Komise koordinační centra mohla legitimně očekávat, že budou moci nadále schválení využívat.

- 145 Rovněž uplatňuje, že centra, u kterých platnost jejich schválení uplynula během let 2003 a 2004, potřebovala přechodné období dvou let na reorganizaci, nebo případně na opuštění Belgie. Zpochybňuje důvody, jichž se dovolává Komise za účelem odmítnutí poskytnutí přechodných opatření.
- 146 Komise odmítá všechny zmíněné argumenty a upřesňuje, že uznala existenci legitimního očekávání center z titulu předcházejících rozhodnutí, že dotčený režim bude ponechán v platnosti, a právě z tohoto důvodu zavedla přechodné období končící nejpozději dne 31. prosince 2010, jež se použije na centra, jež byla schválena v okamžiku oznámení napadeného rozhodnutí.

— Závěry Soudního dvora

- 147 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že právo dovolávat se ochrany legitimního očekávání je otevřeno každému procesnímu subjektu, u kterého vzbudil orgán Společenství podložené naděje. Naopak, nikdo se nemůže dovolávat porušení této zásady, pokud neexistují určité záruky, které mu byly poskytnuty správou (rozsudek ze dne 24. listopadu 2005, Německo v. Komise, C-506/03, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 58). Rovněž, i když je opatrný a obezřetný hospodářský subjekt s to předvídat přijetí opatření Společenství, které se může nepříznivě dotknout jeho zájmů, dovolávat takovéto zásady se nemůže, pokud je toto opatření přijato (rozsudek ze dne 11. března 1987, Van den Bergh en Jurgens a Van Dijk Food Products Lopik v. Komise, 265/85, Recueil, s. 1155, bod 44).
- 148 Mimoto, i kdyby Společenství předem způsobilo situaci, která by mohla vzbudit legitimní očekávání, kategorický veřejný zájem může bránit přijetí přechodných opatření ohledně situací vzniklých před vstoupením nové právní úpravy v platnost, které se však ještě změní (rozsudek ze dne 17. července 1997, Affish, C-183/95, Recueil, s. I-4315, bod 57).

- 149 Soudní dvůr nicméně rovněž rozhodl, že v případě neexistence kategorického veřejného zájmu Komise tím, že nestanovila v případě zrušení právní úpravy přechodná opatření chránící očekávání, které by hospodářský subjekt mohl legitimně mít ohledně právní úpravy Společenství, porušila pravidlo vyšší právní síly (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. května 1975, CNTA v. Komise, 74/74, Recueil, s. 533, bod 44).
- 150 Zprv je třeba přezkoumat, zda závěry Rady ze dne 26. a 27. prosince 2000, jakož i návrhy vhodných opatření předložené Komisí, mohly vzbudit očekávání ohledně ponechání v platnosti dotčeného režimu nejméně do 31. prosince 2005.
- 151 Z písemností ve spisu vyplývá, že tyto závěry Rady jsou vyjádřením politické vůle a nemohou svým obsahem zakládat právní účinky, o které by se procesní subjekty mohly opírat v řízení u Soudního dvora. Mimoto uvedené závěry nemohou v žádném případě zavazovat Komisi při výkonu svých vlastních pravomocí, které jsou jí Smlouvou svěřeny v oblasti státních podpor. Z toho vyplývá, že belgická vláda nemůže tvrdit, že tyto závěry mohly vést k založení očekávání ohledně získání přechodných opatření.
- 152 To samé platí pro koordinační centra, u nichž se má za to, že znají pravomoc Komise, a tudíž se proti Komisi nemohou opírat o závěry Rady z 26. a 27. listopadu 2000.
- 153 Co se týče návrhů vhodných opatření oznámených Komisí Belgickému království, nemohou v žádném případě založit očekávání, jelikož jsou nedílnou součástí formálního vyšetřovacího řízení a stát je, jako v projednávaném případě, může odmítnout.

154 V důsledku toho se ani Belgické království, ani Forum 187 nemohou dovolávat očekávání ohledně ponechání v platnosti dotčeného režimu nejméně do 31. prosince 2005.

155 Zadruhé je nesporné, že Komise svými rozhodnutími přijatými v letech 1984 a 1987, jakož i svou odpovědí ze dne 24. září 1990 vzbudila očekávání, že dotčený režim neobsahuje prvky podpory.

156 Je rovněž nesporné, že

- jestliže dotčený režim předpokládá vydání schválení na období deseti let, k obnovení tohoto schválení, aniž by bylo automatické, dochází stejným postupem a lze jej získat bez obtíží, pokud jsou nadále splněny požadované objektivní podmínky;

- počet obnovení není navíc ve vnitrostátní právní úpravě stanoven;

- v případě neexistence diskrečního posouzení vnitrostátních orgánů mohla koordinační centra, jichž se obnovení schválení týká, rozumně očekávat, že takovému obnovení neexistuje žádná překážka.

- 157 Skutečnost, které se dovolává Komise, že belgické orgány snížily zvýhodnění poskytovaná dotčeným režimem tím, že zavedly zejména roční daň ze zaměstnance, nemůže zpochybnit posouzení týkající se kontinuity uvedeného režimu pro koordinační centra. Z jednání totiž nevyplývá, že by změny režimu zavedené královskou vyhláškou č. 187 byly podstatné a podstatně tento režim měnily.
- 158 Z toho vyplývá, že svými rozhodnutími z let 1984 a 1987, jakož i svou odpovědí ze dne 24. září 1990 Komise umožnila koordinačním centrům schváleným k 31. prosinci 2000 mít očekávání, že pravidla Smlouvy nebrání obnovení jejich schválení.
- 159 Zatřetí je namístě přezkoumat, zda takto prokázané očekávání je legitimní.
- 160 Komise v podstatě tvrdí, že koordinační centra nemohla mít legitimní očekávání ohledně trvalosti dotčeného režimu, jelikož měla k dispozici informace, že tento režim nebude ponechán v platnosti.
- 161 I v případě, že by informace, kterých se v tomto ohledu dovolává Komise, mohly narušit očekávání koordinačních center ohledně slučitelnosti režimu pro tato centra s pravidly Smlouvy, uvedená centra mohla v každém případě očekávat, že rozhodnutí Komise měnící její dřívější posouzení jim poskytne nezbytný čas za účelem účinného zohlednění takové změny posouzení.

- 162 V tomto ohledu je třeba uvést, že doba mezi zveřejněním rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení dne 20. června 2002 a napadeným rozhodnutím ze dne 17. února 2003 nebyla dostatečná k tomu, aby centra mohla zohlednit případné rozhodnutí o ukončení dotčeného režimu. Jak již bylo uvedeno výše, tento režim je totiž daňovým režimem povoleným na období deseti let, který zahrnuje účetní opatření a finanční a hospodářská rozhodnutí, která nemůže informovaný hospodářský subjekt přijmout v tak krátké době.
- 163 Koordinační centra, jejichž žádost o obnovení platnosti schválení byla vyřizována v okamžiku oznámení napadeného rozhodnutí, nebo u kterých platnost jejich schválení uplynula současně s oznámením uvedeného rozhodnutí nebo krátce po něm, tudíž byla oprávněna mít legitimní očekávání ohledně poskytnutí přiměřeného přechodného období, aby se mohla přizpůsobit důsledkům vyplývajícím z uvedeného rozhodnutí. V tomto ohledu je pojem „krátce po“ třeba chápat tak, že se jedná o tak blízké datum datu oznámení napadeného rozhodnutí, že dotčená koordinační centra neměla čas nezbytný k přizpůsobení se změně dotčeného režimu.
- 164 Začtvrté je třeba se ujistit, že zájem veřejného pořádku nemohl převážit nad zájmem dotčených koordinačních center na poskytnutí takového přechodného období.
- 165 Je jednak třeba poznamenat, že Komise neprokázala, jak zájem Společenství bránil takovému období. Postoj Komise kromě toho není soudržný, jelikož umožňuje, aby schválení platná v okamžiku oznámení tohoto rozhodnutí byla ponechána v platnosti nejméně do 31. prosince 2010, a naopak odmítá přiznat prospěch z jakéhokoli přechodného režimu koordinačním centrům, jejichž žádost o obnovení schválení byla vyřizována v okamžiku oznámení napadeného rozhodnutí, nebo u kterých platnost jejich schválení uplynula současně s oznámením uvedeného rozhodnutí nebo krátce po něm.

166 Konečně mimo to, že Komise ve svém rozhodnutí uznala, že koordinační centra uskutečnila značné investice a přijala dlouhodobé závazky, je třeba uvést, že v okamžiku napadeného rozhodnutí neexistoval žádný náhradní nebo pozměňující režim.

167 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že žalobní důvod vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání je opodstatněný.

K porušení zásady rovnosti

168 Belgické království uplatňuje, že napadené rozhodnutí způsobuje neopodstatněnou diskriminaci mezi koordinačními centry, u kterých platnost jejich schválení uplynula krátce před jeho přijetím a která tudíž využívají dotčeného režimu až do 31. prosince 2010, a těmi centry, u kterých platnost jejich schválení uplynula až po datu oznámení napadeného rozhodnutí, a která nepožívají žádných přechodných opatření.

169 Komise odmítá tuto argumentaci, když uplatňuje, že všechna koordinační centra byla schválena na deset let a že tím, že mohou využít celé období platnosti svého schválení, se nacházejí ve stejné situaci.

170 Podle judikatury Soudního dvora obecná zásada rovnosti vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněné (rozsudky ze dne 27. března 1980,

Salumi a další, 66/79, 127/79 a 128/79, Recueil, s. 1237, bod 14, ze dne 6. března 2003, Niemann, C-14/01, Recueil, s. I-2279, bod 49 a uvedená judikatura).

- 171 S ohledem na závěr uvedený v bodě 167 tohoto rozsudku vedlo napadené rozhodnutí k odlišnému zacházení s koordinačními centry, které všechny mohly mít legitimní očekávání ohledně poskytnutí přiměřeného přechodného opatření.
- 172 Podle data, kdy došlo k poslednímu obnovení schválení během let 2001 a 2002, nebo podle toho, zda platnost schválení uplynula současně s nebo krátce po oznámení napadeného rozhodnutí, se tak konec využívání dotčeného režimu různí, jelikož v prvním případě nastane 31. prosince 2010, zatímco v druhém případě není stanoveno žádné přechodné období.
- 173 Z toho vyplývá, že nepřijetím přechodných opatření ve vztahu ke koordinačním centrům, u kterých platnost jejich schválení uplynula současně s oznámením uvedeného rozhodnutí nebo krátce po něm, Komise porušila obecnou zásadu rovnosti.
- 174 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že napadené rozhodnutí je třeba zrušit v rozsahu, v němž nestanoví přechodná opatření ve vztahu ke koordinačním centrům, u kterých byla žádost o obnovení schválení v okamžiku oznámení napadeného rozhodnutí vyřizována nebo u kterých platnost jejich schválení uplynula současně s oznámením uvedeného rozhodnutí nebo krátce po něm.

175 Jelikož bylo žalobám vyhověno, není namístě přezkoumávat ostatní důvody návrhů.

K nákladům řízení

176 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Na základě odstavce 3 téhož článku může Soudní dvůr rozdělit náklady, pokud mají účastníci řízení neúspěch v jednom nebo více bodech.

177 Vzhledem k tomu, že Belgické království požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je namístě uložit jí náhradu nákladů řízení ve věcech C-182/03 a 182/03 R.

178 Vzhledem k tomu, že Forum 187 požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise zčásti neměla ve věci úspěch je namístě uložit jí náhradu poloviny nákladů řízení Forum 187 ve věci C-217/03 a veškerých jeho nákladů v řízení ve věci C-217/03 R.

179 Naopak, jelikož Soud uložil Forum 187 náhradu nákladů řízení ve věci, ve které bylo vydáno výše uvedené usnesení Forum 187 v. Komise, je namístě zamítnout návrh Forum 187 směřující k uložení nákladů tohoto řízení Komisi.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Rozhodnutí Komise 2003/757/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpor zavedeném Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii se zrušuje v rozsahu, v němž nestanoví přechodná opatření ve vztahu ke koordinačním centrům, u kterých byla žádost o obnovení schválení v okamžiku oznámení napadeného rozhodnutí vyřizována, nebo u kterých platnost jejich schválení uplynula současně s oznámením uvedeného rozhodnutí nebo krátce po něm.**
- 2) **Ve zbývající části se žaloba Forum 187 ASBL zamítá.**
- 3) **Komisi Evropských společenství se ukládá náhrada nákladů řízení ve věci C-182/03 a polovina nákladů řízení Forum 187 ASBL ve věci C-217/03.**
- 4) **Komisi Evropských společenství se ukládá náhrada nákladů řízení ve věcech C-182/03 R a C-217/03 R.**

Podpisy.