

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 9 lutego 2006 r.¹

Spis treści

I — Wprowadzenie	I - 5487
II — Wspólnotowe ramy prawne	I - 5489
III — System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych	I - 5491
IV — Stan faktyczny i postępowanie	I - 5493
A — Okoliczności faktyczne poprzedzające decyzję Komisji	I - 5493
B — Decyzja Komisji	I - 5495
C — Postępowania sporne dotyczące decyzji Komisji	I - 5499
D — Okoliczności faktyczne zaistniałe po wydaniu decyzji Komisji	I - 5500
E — Decyzja Rady	I - 5502
F — Postępowanie sporne dotyczące decyzji Rady	I - 5504
V — Badanie skarg	I - 5504
A — Skarga na decyzję Rady (sprawa C-399/03)	I - 5504
1. Żądania i zarzuty stron	I - 5504
2. Ocena	I - 5506
B — Skargi na decyzję Komisji (sprawy połączone C-182/03 i C-217/03)	I - 5512
1. Żądania stron	I - 5512
a) Sprawa Belgia przeciwko Komisji (C-182/03)	I - 5512
b) Sprawa Forum 187 przeciwko Komisji (C-217/03)	I - 5514

1 — Język oryginału: francuski.

2. Dopuszczalność skargi Forum 187	I - 5515
a) Argumentacja stron	I - 5515
b) Ocena	I - 5518
i) W przedmiocie dopuszczalności skargi Forum 187 w zakresie, w jakim decyzja dotyczy go bezpośrednio i indywidualnie	I - 5519
ii) W przedmiocie dopuszczalności skargi Forum 187 na tej podstawie, że występuje ono w miejsce niektórych swoich członków	I - 5522
3. Analiza skargi co do meritum	I - 5529
a) Skarga Forum 187 o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w całości	I - 5529
i) Zarzut oparty na braku podstawy prawnej i naruszeniu zasady pewności prawa	I - 5529
— Argumentacja stron	I - 5529
— Ocena	I - 5531
ii) Zarzut oparty na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE	I - 5536
— W przedmiocie metody analizy spornego systemu	I - 5536
— W przedmiocie istnienia korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw	I - 5538
Istnienie korzyści gospodarczej	I - 5538
Określenie dochodów podlegających opodatkowaniu	I - 5539
Zwolnienie z podatku od nieruchomości	I - 5544
Zwolnienie z podatku kapitałowego	I - 5545
Zwolnienie z podatku pobieranego u źródła	I - 5546
Fikcyjny podatek pobierany u źródła	I - 5548
Selektywność	I - 5549
Uzasadnienie charakterem i strukturą systemu	I - 5551

— Państwowy charakter środka	I - 5552
— Naruszenie wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi i konkurencji	I - 5553
iii) Zarzut oparty na braku uzasadnienia	I - 5556
b) Wnioski Królestwa Belgii i Forum 187 o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r.	I - 5558
i) W przedmiocie naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań	I - 5560
— Argumentacja stron	I - 5560
— Ocena	I - 5563
ii) W przedmiocie naruszenia zasady równego traktowania	I - 5578
— Argumentacja stron	I - 5578
— Ocena	I - 5579
4. W przedmiocie kosztów	I - 5581
VI — Wnioski	I - 5582
— W sprawie C-399/03	I - 5582
— W sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03	I - 5582

I — Wprowadzenie

1. Trzy skargi o stwierdzenie nieważności, które wpłynęły do Trybunału, dotyczą przyjętego przez Królestwo Belgii systemu podatkowego odnoszącego się do centrów koordynacyjnych.

2. Centrum koordynacyjne jest przedsiębiorstwem utworzonym przez międzynarodową grupę spółek, którego przedmiotem działalności jest świadczenie różnego rodzaju usług tym spółkom, w szczególności w sektorze usług finansowych. W 1982 r. Królestwo Belgii wprowadziło szczególny system podatkowy na korzyść wspomnianych centrów, podlegający wydaniu indywidualnego zezwo-

lenia na okres 10 lat z możliwością jego przedłużenia.

3. Komisja Wspólnot Europejskich, która została o tym systemie poinformowana, uznała, że nie stanowi on pomocy państwa. Jednakże na skutek prac prowadzonych w Radzie Unii Europejskiej w 1997 r. poświęconych konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi Komisja ponownie zbadała ten system.

4. Decyzją z dnia 17 lutego 2003 r.² Komisja uznała, że stanowi on pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem. Zakazała rządowi belgijskiemu wyrażania zgody na objęcie tym systemem nowych centrów oraz przedłużania od dnia 17 lutego 2003 r. zezwoleń wydanych na 10 lat. Komisja przewidziała jednak, że zezwolenia, które w tej dacie będą ważne, zachowują ważność do końca okresu, na jaki zostały przyznane, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r.

5. Po wydaniu tej decyzji rząd belgijski zwrócił się do Rady o zezwolenie na objęcie do dnia 31 grudnia 2005 r. systemem podatkowym identycznym z systemem podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych tych centrów, których zezwolenie straciło swoją ważność w okresie pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r. Rada decyzją z dnia 16 lipca 2003 r.³ przychyliła się do tego wniosku.

6. Skargę o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji wniosły, w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03, odpowiednio Królestwo Belgii i Forum 187 ASBL⁴, stowarzy-

szanie prawa belgijskiego, które jest federacją centrów koordynacyjnych w Belgii.

7. Natomiast skarga o stwierdzenie nieważności decyzji Rady w sprawie C-399/03 wniesiona została przez Komisję.

8. Ponieważ u podstaw tych skarg leży ten sam stan prawny i faktyczny, zostaną one rozpatrzone łącznie w niniejszej opinii.

9. Przy ich badaniu przeprowadzimy analizę sześciu zagadnień: kompetencji Rady do wydania decyzji z dnia 16 lipca 2003 r., dopuszczalności skargi Forum 187, uprawnienia Komisji do zmiany swojej wcześniejszej oceny dotyczącej istnienia pomocy, zasadności zakwalifikowania systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych jako pomocy państwa oraz wreszcie kwestii, czy zakazując Królestwu Belgii odnowienia, nawet czasowego, zezwoleń, których ważność kończyła się po podaniu do wiadomości jej decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., Komisja naruszyła uzasadnione oczekiwania centrów koordynacyjnych oraz ogólną zasadę równego traktowania.

2 — Decyzja Komisji C(2003) 564 wersja ostateczna w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii, w formie nadanej jej przez sprostowanie z dnia 23 kwietnia 2003 r. (zwana dalej „decyzją Komisji” lub „decyzją z dnia 17 lutego 2003 r.”).

3 — Decyzja 2003/531/WE w sprawie przyznania przez rząd belgijski pomocy pewnym centrom koordynacyjnym mającym siedzibę w Belgii (Dz.U. L 184, str. 17, zwana dalej „decyzją Rady” lub „decyzją z dnia 16 lipca 2003 r.”).

4 — Zwane dalej „Forum 187”.

II — Wspólnotowe ramy prawne

10. Traktat WE zasadniczo zakazuje pomocy państwa z dopuszczeniem pewnych wyjątków. Artykuł 87 ust. 1 WE stanowi:

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym traktacie, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

11. Artykuł 87 WE wymienia następnie w ust. 2 i 3 rodzaje pomocy państwa, które są z mocy prawa zgodne ze wspólnym rynkiem, oraz te, które mogą zostać uznane za zgodne ze wspólnym rynkiem. W tej ostatniej kategorii wymieniona została w szczególności pomoc przeznaczona na sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia, oraz pomoc przeznaczona na ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.

12. Artykuł 88 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. Jeśli 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.

Jeśli dane państwo nie zastosuje się do tej decyzji w wyznaczonym terminie, Komisja lub każde inne zainteresowane państwo może, na zasadzie odstępstwa od postanowień artykułów 226 i 227, wnieść sprawę bezpośrednio do Trybunału Sprawiedliwości.

Na wniosek państwa członkowskiego Rada, stanowiąc jednomyślnie, może zdecydować, że pomoc, którą to państwo przyznaje lub zamierza przyznać, jest uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem, na zasadzie odstępstwa od postanowień artykułu 87 lub rozporządzeń przewidzianych w artykule 89, jeśli wyjątkowe okoliczności uzasadniają taką

decyzję. Jeśli w odniesieniu do danej pomocy Komisja wszczęła procedurę przewidzianą w pierwszym akapicie niniejszego ustępu, wystąpienie zainteresowanego państwa z wnioskiem skierowanym do Rady powoduje zawieszenie tej procedury do czasu zajęcia stanowiska przez Radę.

Jednakże, jeśli Rada nie zajmie stanowiska w terminie trzech miesięcy od wystąpienia z wnioskiem, Komisja wydaje decyzję w sprawie.

3. Komisja jest informowana, w czasie odpowiednim do przedstawienia swych uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy. Jeśli uznaje ona, że plan nie jest zgodny ze wspólnym rynkiem w rozumieniu artykułu 87, wszczyną bezzwłocznie procedurę przewidzianą w ustępie 2. Dane państwo członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej”.

13. Artykuł 89 WE upoważnia Radę do wydawania właściwych rozporządzeń w celu zastosowania art. 87 WE i 88 WE. Na podstawie tego upoważnienia Rada wydała rozporządzenie (WE) nr 659/1999⁵, które określa dokładne reguły dotyczące postępowania w celu zastosowania art. 88 WE.

5 — Rozporządzenie Rady z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. [88] traktatu WE (Dz.U. L 83, str. 1).

14. Artykuł 1 lit. b) rozporządzenia nr 659/1999 definiuje pojęcie „istniejąca pomoc”. Przyjmuje on, że dla celów tego rozporządzenia pojęcie to oznacza:

„i) [...] każdą pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie traktatu w odpowiednich państwach członkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualną, jakie zostały wprowadzone w życie przed i nadal stosowane po wejściu w życie traktatu;

ii) pomoc dozwoloną, czyli takie programy pomocowe i pomoc indywidualną, które zostały dozwolone przez Komisję lub przez Radę;

iii) pomoc uważaną za dozwoloną na podstawie art. 4 ust. 6 niniejszego rozporządzenia^[6], lub przed przyjęciem niniejszego rozporządzenia, ale zgodnie z niniejszą procedurą;

6 — Artykuł 4 rozporządzenia nr 659/1999 stanowi, że Komisja po otrzymaniu kompletnego zgłoszenia dotyczącego środka podjętego przez państwo członkowskie zobowiązana jest, w terminie dwóch miesięcy, wydać decyzję, że taki środek nie stanowi pomocy lub że jest to pomoc zgodna ze wspólnym rynkiem, lub że środek budzi wątpliwości co do jego zgodności ze wspólnym rynkiem, które to wątpliwości wymagają formalnego postępowania wyjaśniającego. Zgodnie z art. 4 ust. 6 rozporządzenia, w przypadku gdy Komisja nie podejmuje decyzji w terminie dwóch miesięcy, pomoc uznaje się za dozwoloną.

- iv) pomoc uznaną za pomoc istniejącą na podstawie art. 15⁷⁾;
- v) pomoc, jaka została uznana za pomoc istniejącą, ponieważ można stwierdzić, że w czasie, gdy została wprowadzona w życie, nie stanowiła pomocy, a w okresie późniejszym stała się pomocą ze względu na rozwój wspólnego rynku bez wprowadzenia zmian przez państwo członkowskie. W przypadku gdy niektóre środki stają się pomocą po liberalizacji danego działania przez prawo wspólnotowe, środków takich nie uznaje się za pomoc istniejącą po terminie przyjętym dla liberalizacji”.

15. Postępowanie w sprawie kontroli istniejącej pomocy jest przedmiotem art. 17–19 rozporządzenia nr 659/1999. Artykuł 17 przewiduje, że Komisja we współpracy z państwami członkowskimi przeprowadza przegląd istniejących systemów pomocy. Jeżeli Komisja uważa, że taki system nie jest lub przestaje być zgodny ze wspólnym rynkiem, informuje zainteresowane państwo o tej opinii wstępnej i umożliwia mu przedstawienie uwag w terminie jednego miesiąca. Termin ten może zostać przedłużony.

7 — Artykuł 15 rozporządzenia nr 659/1999 dotyczy terminu przedawnienia i stanowi, że kompetencje Komisji w zakresie odzyskania pomocy podlegają dziesięcioletniemu terminowi przedawnienia. Artykuł 15 ust. 3 rozporządzenia stanowi, że jakkolwiek pomoc, w odniesieniu do której upłynął ten termin, uznaje się za pomoc istniejącą.

16. Zgodnie z art. 18 rozporządzenia, w przypadku gdy w świetle informacji przedłożonych przez państwo członkowskie na podstawie art. 17 Komisja stwierdza, że istniejący system pomocy nie jest lub przestaje być zgodny ze wspólnym rynkiem, Komisja wydaje skierowane do tego państwa członkowskiego zalecenie zawierające propozycję właściwych środków. Zalecenie może w szczególności zawierać propozycję rzeczowej zmiany danego systemu pomocy lub wprowadzenia wymogów proceduralnych lub zniesienia tego systemu pomocy.

17. Zgodnie z art. 19 tego rozporządzenia, w przypadku gdy zainteresowane państwo członkowskie nie przyjmuje proponowanych środków, a Komisja po zbadaniu argumentów zainteresowanego państwa członkowskiego nadal uważa, że środki te są konieczne, wszczynają formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 88 ust. 2 WE.

III — System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych

18. Przyjęty przez Królestwo Belgii system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych został wprowadzony na podstawie rozporządzenia królewskiego z dnia 30 grudnia 1982 r.⁸⁾. Nie ulega wątpliwości, że nie zostało ono znacząco zmienione w okresie

8 — Rozporządzenie królewskie nr 187 w sprawie utworzenia centrów koordynacyjnych (*Moniteur belge* z dnia 13 stycznia 1983 r.).

pomiędzy datą, kiedy Komisja poinformowała rząd belgijski, że uważa, iż nie stanowi on pomocy państwa w 1984 r., w 1987 r., a następnie w 1990 r., a datą wydania decyzji przez Komisję w dniu 17 lutego 2003 r.⁹.

19. Centrum koordynacyjne może zostać utworzone w formie spółki prawa belgijskiego mającej osobowość prawną lub jako oddział spółki zagranicznej utworzony w Belgii. Możliwość objęcia systemem podatkowym wprowadzonym rozporządzeniem królewskim nr 187 uwarunkowana jest wcześniejszym uzyskaniem indywidualnego zezwolenia przez takie centrum, przyznanego rozporządzeniem królewskim. Aby uzyskać to zezwolenie, centrum musi należeć do grupy spółek o charakterze wielonarodowym. Zgodnie z tym warunkiem spółki tworzące taką grupę muszą między innymi mieć siedziby co najmniej w czterech krajach. Grupa taka musi również posiadać kapitał oraz kapitał rezerwowy w wysokości co najmniej 1 miliarda BEF. Wymagane jest również, by roczne skonsolidowane obroty grupy wynosiły co najmniej 10 miliardów BEF. Banki i towarzystwa ubezpieczeniowe nie mogą zostać objęte tymże systemem podatkowym.

20. Wyłącznym przedmiotem działalności centrum, o którym mowa, musi być rozwój i centralizacja jednego lub kilku rodzajów działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, prowadzonej wyłącznie

na rzecz wszystkich lub części spółek należących do tejże grupy¹⁰.

21. Centrum musi zatrudniać w Belgii co najmniej równoważność 10 pracowników w pełnym wymiarze czasu pracy po upływie dwóch pierwszych lat swojej działalności.

22. Zezwolenie wydane wspomnianemu centrum jest ważne przez okres 10 lat i może zostać przedłużone na taki sam okres.

23. System podatkowy, którego beneficjentami są centra koordynacyjne, które uzyskały zezwolenie, obejmuje następujące środki:

- dochód tychże centrów podlegający opodatkowaniu jest ustalony ryczałtowo. Odpowiada on procentowi ich wydatków i kosztów działalności, do których nie są zaliczane koszty personelu, koszty finansowe oraz należny podatek od spółek;

⁹ — Odpowiedź Komisji na skargę w sprawie C-217/03 (pkt 27 i 31).

¹⁰ — Artykuł 1 ust. 2 rozporządzenia królewskiego nr 187 wymienia następujące rodzaje działalności: „reklama, dostarczanie i zbieranie informacji, ubezpieczenia i reasekuracja, badania naukowe, stosunki z władzami krajowymi i międzynarodowymi, centralizacja rachunkowości, usług administracyjnych i informatycznych, centralizacja operacji finansowych i pokrycia ryzyka wynikającego ze zmian kursów walutowych, jak również wszelka działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym dla spółek wchodzących w skład grupy”.

- centra zwolnione są z podatku od nieruchomości w stosunku do nieruchomości, których używają do wykonywania swojej działalności;
- centra są zwolnione z opłaty rejestracyjnej w wysokości 0,5% od wkładów wnoszonych do centrów oraz od podwyższeń kapitału zakładowego;
- centra są zwolnione z podatku pobieranego u źródła. I tak, z podatku tego, z pewnymi wyjątkami, zwolnione są z jednej strony wypłaty przez centra dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a z drugiej strony dochody uzyskane przez te centra z posiadanych przez nie lokat pieniężnych;
- od każdej osoby zatrudnionej w pełnym wymiarze czasu centra płacą roczny podatek w wysokości 400 000 BEF, który jednak nie może przekroczyć 4 000 000 BEF w przypadku każdego centrum.

IV — Stan faktyczny i postępowanie

A — Okoliczności faktyczne poprzedzające decyzję Komisji

24. System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych został zbadany po raz

pierwszy przez Komisję w 1984 r. Decyzją z dnia 16 maja 1984 r. Komisja uznała, że system ten nie stanowi pomocy państwa. Jednakże system wprowadzony w życie w rzeczywistości różnił się od tego, o którym została powiadomiona Komisja. Wobec tego wszczęła ona formalne postępowanie wyjaśniające w grudniu 1985 r. Po wprowadzeniu zmian do wspomnianego systemu przez rząd belgijski Komisja uznała, że nie zawiera on już żadnego elementu pomocy i pismem z dnia 9 marca 1987 r. poinformowała rząd o zakończeniu postępowania.

25. Ocena ta została potwierdzona w odpowiedzi udzielonej w imieniu Komisji przez Leona Brittana, komisarza ds. konkurencji, w dniu 24 września 1990 r. na pisemną interpelację nr 1735/90 wniesioną przez p. Gijsa de Vriesa, posła do Parlamentu Europejskiego¹¹.

11 — Dz.U. 1991, C 63, str. 37. Interpelacja pisemna zawierała wiele pytań, sformułowanych w sposób następujący:
 „Na podstawie »statusu centrów koordynacyjnych« z 1982 r. Belgia przyznaje znaczne ulgi finansowe przedsiębiorstwom mającym wymiar międzynarodowy. Aktualnie 213 przedsiębiorstw korzysta z tych uregulowań; planuje się utworzenie kolejnych 54 centrów koordynacyjnych [...]»
 1. Czy prawdą jest, że podobne uregulowania istnieją w Irlandii, Luksemburgu i w Austrii?
 2. Czy inne państwa członkowskie, poza Irlandią i Luksemburgiem, zamierzają wprowadzić podobne uregulowania?
 3. Czy o wszystkich tych uregulowaniach, które stanowią istotny instrument konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi, Komisja została poinformowana zgodnie z art. [88 ust. 3 WE]? Czy są one zgodne z art. [10 WE] i [87 WE]?
 4. Czy Komisja zamierza w tym przypadku skorzystać ze swoich uprawnień i zaproponować »stosowne środki konieczne ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie wspólnego rynku«? (art. 88 ust. 1 WE)?»
 Komisarz ds. konkurencji udzielił następującej odpowiedzi:
 „W istocie, w wielu państwach członkowskich, takich jak Francja, Republika Federalna Niemiec, Luksemburg, Niemcy i Zjednoczone Królestwo, istnieją uregulowania podatkowe dotyczące opodatkowania »kwater głównych« międzynarodowych grup przedsiębiorstw mających swoje siedziby w Europie, mające na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania między innymi poprzez zryczałtowane ustalenie kwoty zysku podlegającego opodatkowaniu. Komisja stoi na stanowisku, że tego rodzaju uregulowania podatkowe nie wchodzi w zakres stosowania art. [87 WE] i [88 WE]. Co się tyczy uregulowań mających zastosowanie do centrów koordynacyjnych mających swoją siedzibę w Belgii, po wprowadzeniu przez rząd belgijski poprawek do pierwotnej wersji przepisów, o których Komisja została poinformowana, Komisja uznała, że aktualnie obowiązujące uregulowania nie budzą jej zastrzeżeń z punktu widzenia postanowień art. [87 WE]”.

26. Po zakończeniu prac na temat konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi Rada ds. Gospodarczych i Finansowych (Ecofin) przyjęła kodeks postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw¹². Powołała grupę ad hoc, zwaną „grupą ds. kodeksu postępowania”, której zadaniem jest zebranie informacji na temat krajowych przepisów podatkowych, które mają szkodliwe skutki dla wspólnego rynku.

27. W odpowiedzi na te działania państw członkowskich Komisja zobowiązała się opracować wytyczne dotyczące zastosowania art. 87 WE i 88 WE do środków w zakresie bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw i „dopilnować rygorystycznego stosowania przepisów dotyczących tego rodzaju pomocy”. W dniu 11 listopada 1998 r. Komisja przyjęła komunikat w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej¹³. Na podstawie tego komunikatu Komisja zbadała po raz pierwszy lub przeprowadziła ponowne badanie systemów podatkowych obowiązujących w różnych państwach członkowskich.

28. W związku z powyższym w lutym 1999 r. Komisja zwróciła się do władz belgijskich o przekazanie informacji dotyczących systemu podatkowego obejmującego centra koordynacyjne, które zostały wymienione przez grupę ds. kodeksu postępowania,

wśród 66 środków krajowych, potencjalnie szkodliwych dla funkcjonowania wspólnego rynku. Władze te odpowiedziały w marcu 1999 r.

29. W lipcu 2000 r. służby Komisji poinformowały władze belgijskie, że system ten może stanowić pomoc państwa. W celu wszczęcia postępowania mającego na celu podjęcie współpracy z tymi władzami krajowymi, zgodnie z art. 17 rozporządzenia nr 659/1999, służby Komisji wezwały je do przedstawienia uwag w terminie jednego miesiąca.

30. W czasie swojego posiedzenia w dniach 26 i 27 listopada 2000 r. Rada Ecofin przypomniła, że zgodnie z jej rezolucją z dnia 1 grudnia 1997 r. wszystkie szkodliwe środki w zakresie bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw mają zostać zniesione do dnia 1 stycznia 2003 r. Przyjęła ona propozycję prezydencji przewidującą, 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 ds. kodeksu postępowania zastrzegła ona sobie także możliwość przedłużenia czasu trwania skutków niektórych szkodliwych systemów podatkowych po dniu 31 grudnia 2005 r.¹⁴.

12 — Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów państw członkowskich zgromadzonych w Radzie z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie kodeksu postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 2, str. 2).

13 — Dz.U. C 384, str. 3.

14 — Załączniki: 17, str. 5 oraz 18, str. 7 i 8 do skargi Królestwa Belgii.

31. Pismem z dnia 11 lipca 2001 r. Komisja po wymianie pism z władzami belgijskimi zaproponowała im, na podstawie art. 88 ust. 1 WE, wiele stosownych środków w celu dostosowania systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych w taki sposób, by był on zgodny ze wspólnym rynkiem. W tym piśmie Komisja poinformowała również wspomniane władze, że tytułem środków przejściowych centra koordynacyjne, które uzyskały zezwolenie przed przyjęciem tych stosownych środków, mogły nadal korzystać ze wspomnianego systemu podatkowego aż do dnia 31 grudnia 2005 r.¹⁵.

32. Władze belgijskie nie przyjęły środków zaproponowanych przez Komisję i w tej sytuacji Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające na podstawie decyzji notyfikowanej pismem z dnia 27 lutego 2002 r., opublikowanej w *Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich* z dnia 20 czerwca 2002 r.¹⁶. Wezwała ona Królestwo Belgii do poinformowania jej między innymi o liczbie centrów koordynacyjnych objętych tym systemem w dacie wysłania tego pisma i podanie, dla każdego z poszczególnych centrów, daty wydania ostatniego ważnego zezwolenia lub przedłużenia przyznanego zezwolenia. Wezwała również to państwo członkowskie oraz inne zainteresowane osoby trzecie do przedstawienia uwag i dostarczenia wszelkich informacji koniecznych do stwierdzenia, czy po stronie beneficjentów tego systemu istnieją uzasadnione oczekiwania, które wymagałyby wydania środków przejściowych¹⁷.

33. Pismem z dnia 16 maja 2002 r. władze belgijskie poinformowały Komisję o nowym systemie podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych, zarejestrowanym przez Komisję jako nowa pomoc pod numerem N 351/2002.

34. W dniu 21 stycznia 2003 r. Rada Ecofin opowiedziała się za przedłużeniem czasu trwania skutków niektórych szkodliwych systemów podatkowych po roku 2005. Co się tyczy belgijskiego systemu podatkowego obejmującego centra koordynacyjne, Rada postanowiła, że centra objęte tym systemem w dniu 31 grudnia 2000 r. mogą z niego nadal korzystać do dnia 31 grudnia 2010 r.¹⁸.

B — Decyzja Komisji

35. W dniu 17 lutego 2003 r. Komisja wydała zaskarżoną decyzję, która tego samego dnia została notyfikowana Królestwu Belgii.

36. W decyzji tej Komisja uzasadnia na wstępie, dlaczego dotyczący centrów koordynacyjnych system został przez nią określony jako „istniejąca pomoc” oraz podaje podstawę prawną, na jakiej opiera się wszczęte przez nią postępowanie. W tej decyzji wyjaśniła ona, że w niniejszym przy-

15 — Punkt 33 pisma Komisji zamieszczonego w załączniku 23 do skargi Królestwa Belgii.

16 — Dz.U. C 147, str. 2.

17 — Punkty 76 i 77 decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego.

18 — Punkt 10 załącznika 29 do skargi Królestwa Belgii.

padku art. 1 lit. b) rozporządzenia nr 659/1999 mógł służyć jako podstawa prawna i że poza tym właściwej podstawy prawnej dla działania Komisji należało upatrywać w art. 87 WE i 88 WE.

37. Komisja wskazuje także w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., 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 środka, który jest bezprawny.

38. W dalszej części swojej decyzji Komisja wyjaśnia, dlaczego uważa, iż różnego rodzaju środki, które składają się na system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych, spełniają przesłanki ujęte w art. 87 ust. 1 WE i nie mogą zostać objęte żadnym odstępstwem przewidzianym w ust. 2 i 3 tego artykułu.

39. Komisja dokonuje ponadto analizy uzasadnionych oczekiwań centrów koordynacyjnych. Przyznaje, że takowe istnieją, i wskazuje, że te uzasadnione oczekiwania wymagają, by Komisja wyraziła zgodę, aby centra, które posiadają ważne zezwolenie w dniu 31 grudnia 2000 r., mogły korzystać z tego systemu podatkowego aż do wygaśnięcia zezwolenia, które było ważne w momencie notyfikowania decyzji z dnia

17 lutego 2003 r., to jest najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r. Komisja wyjaśnia, że swoje stanowisko opiera na następujących względach.

40. Komisja wyjaśnia, że zezwolenie wydane przez władze belgijskie stanowi potwierdzenie dokonane z góry, że centrum, któremu zezwolenie zostało wydane, spełnia przesłanki wymagane do korzystania ze stanowiącego odstępstwo systemu podatkowego wprowadzonego rozporządzeniem królewskim nr 187 przez okres 10 lat, bez konieczności corocznego udowadniania tego faktu przez centrum. Wyjaśnia jednakże, że to zezwolenie nie stanowi po stronie władz belgijskich zobowiązania w stosunku do danego centrum do utrzymywania przez okres 10 lat ulg przyznanych w ramach tego systemu. Przypomina również, że w zakresie, w jakim zastosowała ona postępowanie w sprawie kontroli istniejącej pomocy, jej decyzja nie może mieć skutku wstecznego i musi gwarantować przestrzeganie zasady pewności prawa, wprowadzając, jeżeli jest to konieczne, okres przejściowy, w którym wygasną skutki spornego systemu.

41. Komisja uważa w tym względzie, że zobowiązana jest uwzględnić duże inwestycje, jakie zostały dokonane przez centra koordynacyjne i przez grupy, do których te centra należą, w zakresie wprowadzenia i rozwoju infrastruktury tych centrów oraz zmian wprowadzonych w strukturach, w sieciach i w procedurach, a także w podziale zadań w grupie. Musi również uwzględnić zobowiązania długoterminowe podjęte w stosunku do pracowników, spółek działających w sektorze nieruchomości czy spółek finansowych. Komisja wyjaśnia, że o ile wydane zezwolenie nie stanowi gwarancji trwałości rozpatrywanego systemu po-

datkowego ani wynikających z niego korzyści, przyznaje, że decyzje o utworzeniu centrum, dokonaniu inwestycji oraz podjęciu zobowiązań podejmowane były w rozsądnej i uzasadnionej perspektywie pewnej trwałości w zakresie warunków gospodarczych, w tym systemu podatkowego. Z powyższego Komisja wnioskuje, że powinna przyznać okres przejściowy umożliwiający stopniowe wygasanie wspomnianego systemu dla jego aktualnych beneficjentów.

42. Komisja dodaje jednakże motyw 120 o następującej treści:

„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 10 lat wyłącza możliwość istnienia uzasadnionych oczekiwań co do automatycznego przedłużenia okresu obowiązywania systemu, które wiązałyby się z teoretycznie nieograniczonym w czasie zezwoleniem” [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej decyzji poniżej].

43. Powyższe rozważania prowadzą Komisję do przyjęcia następujących wniosków:

„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 utrzymywać 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. Jeśli 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, iż ten system nie narusza reguł traktatu dotyczących pomocy państwa.

123. Poza tym, ponieważ na tej podstawie zostały poczynione duże inwestycje, poszanowanie uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa 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”.

44. Sentencja decyzji wydanej w dniu 17 lutego 2003 r. miała pierwotnie następujące brzmienie:

„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 znieść system pomocy, o którym mowa w art. 1, lub zmienić go w taki sposób, aby był on 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.

Jeśli chodzi o centra, które zostały zatwierdzone przed dniem 31 grudnia 2000 r., to system może zostać utrzymany aż do wygaśnięcia indywidualnego zezwolenia obowiązującego w tym dniu, 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.

[...]”.

45. Po stwierdzeniu, że sformułowanie „w tym dniu” w art. 2 akapit trzeci zdanie pierwsze tejże decyzji może prowadzić do konfuzji, Komisja postanowiła zastąpić je sformułowaniem „w dniu notyfikacji niniejszej decyzji”. W dniu 23 kwietnia 2003 r. przyjęła stosowne sprostowanie, które notyfikowała Królestwu Belgii w dniu 25 kwietnia 2003 r.

46. Zgodnie z powyżej wspomnianym sprostowaniem art. 2 akapit trzeci decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. brzmi zatem następująco:

„Jeśli 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* [19], 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”.

47. Uwzględniając to sprostowanie, zakres środków przejściowych przewidzianych decyzją z dnia 17 lutego 2003 r. należy rozumieć w sposób następujący, jak przyjęły to wszystkie strony w trakcie postępowania. Wszystkie centra koordynacyjne, które posiadają indywidualne zezwolenie ważne w dniu notyfikacji decyzji, to znaczy w dniu 17 lutego 2003 r., mogą nadal z niego korzystać, aż do wygaśnięcia jego ważności, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r. Jednakże żadne zezwolenie nie może zostać przedłużone po dniu 17 lutego 2003 r.

C — Postępowania sporne dotyczące decyzji Komisji

48. W dniu 25 kwietnia 2003 r. Królestwo Belgii wniosło skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w jej pierwotnej wersji. Wystąpiło również z wnioskiem o zawieszenie wykonania tej decyzji.

49. W następstwie sprostowania notyfikowanego Królestwu Belgii w dniu 25 kwietnia 2003 r. Belgia wniosła do Trybunału nową skargę w dniu 9 maja 2003 r., powołując się na art. 42 § 2 regulaminu, aby zgłosić dwa nowe zarzuty i rozszerzyć swą skargę o stwierdzenie nieważności na decyzję Komisji w wersji sprostowanej.

50. Pismem z dnia 28 kwietnia 2003 r. Forum 187 wniosło do Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich skargę o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji w jej pierwotnej wersji. Stowarzyszenie wniosło również o zawieszenie wykonania tej decyzji. W dniu 16 maja 2003 r. wniosło skargę dodatkową dotyczącą decyzji Komisji w wersji sprostowanej.

51. Postanowieniem z dnia 16 maja 2003 r. Sąd uznał brak swej właściwości w zakresie tej skargi i tego wniosku o zarządzenie środków tymczasowych i przekazał je Trybunałowi, gdzie postępowania w tych sprawach zostały zarejestrowane odpowiednio pod nr C-217/03 i C-217/03 R.

52. Odrębnym pismem z dnia 16 czerwca 2003 r. Komisja podniosła zarzut niedopuszczalności skargi wniesionej przez Forum 187. W dniu 7 sierpnia 2003 r. stowarzyszenie złożyło swoje uwagi w odpowiedzi na zarzut niedopuszczalności. Postanowieniem z dnia 30 marca 2004 r. Trybunał pozostawił ten zarzut do rozstrzygnięcia w wyroku.

19 — Podkreślenie pochodzi ode mnie, aby uwidocznić zmianę.

53. W dniu 26 czerwca 2003 r. prezes Trybunału wydał postanowienie w sprawie wniosków o zawieszenie wykonania decyzji Komisji, wniesionych przez rząd belgijski oraz Forum 187. Postanowił, co następuje:

- „1) Zawiesza się wykonanie decyzji Komisji C(2003) 564 wersja ostateczna z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na korzyść centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii w zakresie, w jakim zakazuje ona Królestwu Belgii przedłużania ważnych zezwoleń posiadanych przez centra koordynacyjne w dniu notyfikacji tej decyzji.
- 2) Skutki ewentualnego przedłużenia dokonanego na podstawie niniejszego postanowienia nie mogą rozciągać się na okres po dacie ogłoszenia orzeczenia w postępowaniu głównym.

[...]”.

54. Sprawy C-182/03 i C-217/03 zostały połączone do celów procedury ustnej i wydania wyroku. Strony przedstawiły swoje uwagi na rozprawie w dniu 14 września 2005 r.

D — *Okoliczności faktyczne zaistniałe po wydaniu decyzji Komisji*

55. Z jednej strony Komisja zbadała nowy system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych, który został jej zgłoszony przez Królestwo Belgii pismem z dnia 16 maja 2002 r.

56. Decyzją z dnia 23 kwietnia 2003 r. Komisja dopuściła ten nowy system w zakresie, w jakim przewidywał on w szczególności zasadę wstępnych zezwoleń dla centrów koordynacyjnych na okres 10 lat i określenie podstawy opodatkowania obliczanej na podstawie wszystkich kosztów działalności, z zastosowaniem odpowiedniej marży. Jednakże z uwagi na to, że ten nowy system zakładał również zwolnienie takich centrów z podatku pobieranego u źródła i z podatku kapitałowego oraz nieopodatkowanie korzyści zwanych „szczególnymi i nieodpłatnymi” przyznawanych tym centrom, Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w stosunku do tych trzech środków.

57. W następstwie wszczęcia tego postępowania Królestwo Belgii zobowiązało się znieść zakwestionowane zwolnienia podatkowe i zastąpić je zwolnieniami lub obniżeniami podatku obejmującymi wszystkie przedsiębiorstwa mające siedziby na jego terytorium. Zobowiązało się ponadto opodatkować wszystkie szczególne i nieodpłatne korzyści uzyskane przez centra koordynacyjne.

58. Decyzją z dnia 8 września 2004 r. Komisja uznała, że uwzględniając powyższe zobowiązania, środki zawarte w nowym systemie podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych nie stanowią pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE²⁰.

59. Podczas rozprawy w dniu 14 września 2005 r. przedstawiciel Królestwa Belgii jednakże podniósł, że władzom belgijskim nie udało się uzyskać od służb Komisji wystarczająco precyzyjnych wskazówek umożliwiających wprowadzenie w życie nowego systemu i wobec powyższego zrezygnowały one z tego systemu, o czym Komisja została poinformowana pismem z dnia 28 lutego 2005 r. Wyjaśnił on również, że Królestwo Belgii zdecydowało się na działania o charakterze generalnym, które zostały przyjęte latem 2005 r.

60. Z drugiej strony Królestwo Belgii przyjęło działania na rzecz centrów koordynacyjnych, dla których termin ważności zezwolenia upłynął po wydaniu decyzji z dnia 17 lutego 2003 r.

61. Pismem z dnia 20 marca 2003 r. na podstawie art. 88 ust. 3 WE minister finansów Królestwa Belgii zgłosił Komisji zamiar przyznania do dnia 31 grudnia 2005 r. ulg podatkowych identycznych z ulgami przewidzianymi w systemie podatkowym

obejmującym centra koordynacyjne tym centrom, których zezwolenie wygasa pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r.

62. Pismem z tego samego dnia Królestwo Belgii zwróciło się do Rady o uznanie tych środków za zgodne ze wspólnym rynkiem na podstawie art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE.

63. Pismem z dnia 25 kwietnia 2003 r. przewodniczący Komisji odpowiedział belgijskiemu ministrowi finansów, że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. podlega wykonaniu, że Belgia nie może zawiesić jej zastosowania oraz że przyznanie lub przedłużenie zgody na objęcie spornym systemem podatkowym jest wyraźnie określone przez wspomnianą decyzję i z tego powodu pismo z dnia 20 marca 2003 r. nie może zostać uznane za zgłoszenie nowej pomocy w rozumieniu art. 88 ust. 3 WE.

64. Pismem z dnia 26 maja 2003 r. Królestwo Belgii powiadomiło ponownie Komisję o swoich planach przedstawionych w piśmie z dnia 20 marca 2003 r. Pismem z tego samego dnia zwróciło się ponownie do Rady o uznanie projektowanych środków za zgodne ze wspólnym rynkiem zgodnie z art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE.

20 — Decyzja 2005/378/WE dotycząca systemu pomocy, który Belgia proponuje wdrożyć na rzecz centrów koordynacyjnych (Dz.U. 2005, L 125, str. 10).

65. Podczas posiedzenia w dniu 3 czerwca 2003 r. Rada Ecofin wyraziła co do zasady swoją zgodę w sprawie tego wniosku i zobowiązała Komitet Stałych Przedstawicieli do przyjęcia wszystkich koniecznych środków w celu umożliwienia Radzie wydania stosownej decyzji możliwie jak najszybciej, a w każdym razie przed końcem czerwca 2003 r.

66. W odpowiedzi na powiadomienie dokonane przez Królestwo Belgii pismem z dnia 26 maja 2003 r. i bez uszczerbku dla wyżej wymienionego postanowienia o zarządzeniu środków tymczasowych z dnia 26 czerwca 2003 r., Komisja pismem z dnia 17 lipca 2003 r. potwierdziła odpowiedź, jakiej udzieliła w dniu 25 kwietnia 2003 r.

E — *Decyzja Rady*

67. W swojej decyzji z dnia 16 lipca 2003 r. Rada przypomina okoliczności stanu faktycznego i prawnego, w których Królestwo Belgii wystąpiło do niej o wyrażenie zgody na planowane środki dla centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r.

68. Wskazuje, że Komisja uznała w 1987 r. oraz w 1990 r., że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych wprowadzony rozporządzeniem królewskim nr 187 nie budzi zastrzeżeń. Przedstawia okoliczności, które spowodowały, że Komisja przeprowadziła ponowne badanie tego systemu oraz opisuje treść decyzji z dnia

17 lutego 2003 r. Rada przypomina również, że w trakcie jej posiedzenia w dniach 26 i 27 listopada 2000 r. zostały zatwierdzone wnioski, zgodnie z którymi przedsiębiorstwa korzystające ze szkodliwego systemu podatkowego w dniu 31 grudnia 2000 r. mogą nadal z niego korzystać aż do dnia 31 grudnia 2005 r., oraz że Rada zastrzeża sobie możliwość wydania zgody na przedłużenie jego obowiązywania po tej dacie po uwzględnieniu szczególnych okoliczności.

69. Następnie Rada wyjaśnia, że centra, których dotyczy wnioski Królestwa Belgii, posiadają czasowe zezwolenia, które na podstawie rozporządzenia królewskiego nr 187 podlegają przedłużeniu, oraz że bez przyznania im projektowanych środków centra te mogą zakończyć prowadzenie swojej działalności w Belgii, co pociągnie za sobą skutki gospodarcze i społeczne bardzo negatywne dla tego państwa członkowskiego.

70. Rada wspomina również, że Komisja w swojej decyzji przyjęła, że skutki systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych mogą być utrzymane w okresie po dniu 31 grudnia 2005 r. i że inne decyzje Komisji przyznają konkurencyjnym systemom podatkowym innych państw członkowskich terminy aż do dnia 31 grudnia 2010 r.; w ten sposób zastosowanie szczególnych środków planowanych przez Królestwo Belgii nie powinno pociągnąć za sobą możliwości powstania zakłóceń konkurencji nieproporcjonalnych do spodziewanych korzyści.

71. Z powyższego Rada wywodzi, że istnieją wyjątkowe okoliczności, które uzasadniają przychylenie się do wniosku Królestwa Belgii o przyznanie do dnia 31 grudnia 2005 r. zaplanowanych instrumentów podatkowych centrom koordynacyjnym dysponującym zezwoleniem w dniu 31 grudnia 2000 r., których termin ważności upływa w okresie od dnia 17 lutego 2003 r. do dnia 31 grudnia 2005 r.

72. Na podstawie tych rozważań Rada postanowiła, co następuje:

„Artykuł 1

Uznaje się za zgodną ze wspólnym rynkiem pomoc, którą Belgia zamierza przyznać do dnia 31 grudnia 2005 r. przedsiębiorstwom, które w dniu 31 grudnia 2000 r. korzystały z zezwolenia jako centrum koordynacyjne na podstawie rozporządzenia królewskiego nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r., którego termin ważności wygasa w okresie od dnia 17 lutego 2003 r. do dnia 31 grudnia 2005 r., i która polega, na zasadzie odstępstwa od ogólnie obowiązujących reguł prawa podatkowego, na:

— zastosowaniu zwykłej stawki opodatkowania spółek na bazie teoretycznej podstawy opodatkowania odpowiadającej zmiennemu odsetkowi określonych kosztów działalności (metoda zwana »cost plus«). Alternatywna podstawa

opodatkowania zostaje jednak przyjęta wówczas, kiedy przekracza ona podstawę opodatkowania wynikającą z zastosowania metody »cost plus«; ta alternatywna podstawa opodatkowania obejmuje szczególne i nieodpłatne korzyści uzyskane przez centra oraz niedopuszczalne wydatki,

— zastosowaniu specjalnego rocznego podatku w wysokości 10 000 EUR na jednego pracownika, a maksymalnie w wysokości 100 000 EUR,

— zwolnieniu z podatku od nieruchomości w stosunku do nieruchomości będących własnością centrów i których używają one do wykonywania swojej działalności,

— zwolnieniu z podatku pobieranego u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych, które są płacone przez centra, z wyjątkiem gdy w przypadku odsetek beneficjent jest płatnikiem podatku od osób fizycznych lub podatku od osób prawnych,

— zwolnieniu z podatku pobieranego u źródła od dochodów, które centra uzyskują z tytułu lokat pieniężnych,

- zwolnieniu z opłat rejestracyjnych w wysokości 0,50% z tytułu wniesienia wkładów oraz podwyższenia kapitału zakładowego. została uznana za niezgodną ze wspólnym rynkiem decyzją Komisji, kwoty przeznaczonej do zrekompensowania zwrotów, jakich zobowiązani są dokonać na podstawie tejże decyzji²².

[...]” [tłumaczenie nieoficjalne].

76. Strony wypowiedziały się w przedmiocie konsekwencji, jakie należy wyciągnąć z tego wyroku w ramach niniejszego postępowania podczas rozprawy w dniu 14 września 2005 r.

F — *Postępowanie sporne dotyczące decyzji Rady*

V — Badanie skarg

73. Pismem z dnia 24 września 2003 r. Komisja wniosła do Trybunału skargę o stwierdzenie nieważności decyzji Rady.

77. Rozpocznę od zbadania skargi wniesionej przez Komisję na decyzję Rady.

74. Rada złożyła odpowiedź na skargę w dniu 16 grudnia 2003 r.; Komisja swoją replikę w dniu 27 lutego 2004 r. i Rada swoją duplikę w dniu 18 maja 2004 r.

A — *Skarga na decyzję Rady (sprawa C-399/03)*

75. Po zakończeniu procedury pisemnej Trybunał wydał wyrok w dniu 29 czerwca 2004 r. w sprawie Komisja przeciwko Radzie²¹, w którym orzekł, że Rada nie jest już kompetentna do przyznania, na podstawie art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE, beneficjentom bezprawnej pomocy, która

1. Żądania i zarzuty stron

78. Komisja wnosi o stwierdzenie nieważności decyzji Rady oraz obciążenie Rady kosztami postępowania.

21 — C-110/02, Rec. str. I-6333.

22 — Punkt 47.

79. Na poparcie skargi Komisja podnosi cztery zarzuty, oparte odpowiednio na braku kompetencji Rady, nadużyciu władzy i postępowania, naruszeniu traktatu oraz ogólnych zasad prawa wspólnotowego i, tytułem żądania ewentualnego, na oczywistym błędzie w ocenie i nadużyciu władzy w przedmiocie występowania wyjątkowych okoliczności.

80. Komisja podnosi, że zarzut pierwszy jest uzasadniony w świetle ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie. Wyjaśnia, że celem decyzji Rady jest utrzymanie skutków spornego systemu podatkowego uznanego przez Komisję za niezgodny ze wspólnym rynkiem i który, jak utrzymuje Rada, nie dotyczy systemu nowej pomocy ani środków indywidualnych.

81. Komisja podnosi również, że Rada nie była już kompetentna, *rationae temporis*, do wydania decyzji z dnia 16 lipca 2003 r., ponieważ art. 88 ust. 2 WE wyznaczał jej termin trzech miesięcy do zajęcia stanowiska i że dzień 20 marca 2003 r. należy przyjąć jako datę, w której Królestwo Belgii przedstawiło Radzie wniosek w sprawie pomocy.

82. Rada wnosi, tytułem żądania głównego, o oddalenie skargi i, tytułem żądania ewentualnego, o utrzymanie skutków swojej

decyzji do daty wydania wyroku przez Trybunał. Wnosi również o obciążenie Komisji kosztami postępowania.

83. Rada stoi na stanowisku, że rozstrzygnięcie przyjęte w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie nie może być transponowane na grunt niniejszej skargi, ponieważ w niniejszym przypadku Rada wydała zgodę na wdrożenie nowej pomocy, różnej od pomocy, której dotyczyła decyzja Komisji.

84. Rada wyjaśnia, iż fakt, że system pomocy uznany został za niezgodny ze wspólnym rynkiem, nie uniemożliwia określonemu państwu członkowskiemu przyznania nowej pomocy przedsiębiorstwom, które mogły korzystać z uprzednio stosowanego systemu, co zresztą jest wyraźnie przewidziane rozporządzeniem nr 659/1999.

85. Podnosi, że pomoc, na którą wydała zgodę w swojej decyzji, różni się od systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych uznanego przez Komisję za pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem z następujących przyczyn: po pierwsze, z punktu widzenia formalnego, jest ona wprowadzona innymi przepisami prawa; po drugie, w przeciwieństwie do tego systemu podatkowego jest ona przyznana ograniczonej liczbie przedsiębiorstw, których tożsamość jest znana, to jest 30 centrom koordynacyjnym, których zezwolenie wygasa w okresie od dnia 17 lutego 2003 r. do dnia 31 grudnia 2005 r.; ponadto skutki jej decyzji są ograniczone do dnia 31 grudnia 2005 r.

86. Rada stoi na stanowisku, że okoliczność, iż Komisja uznała system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych za niezgodny ze wspólnym rynkiem, nie stoi na przeszkodzie temu, by Królestwo Belgii przyznało określonym centrom ulgi podatkowe porównywalne z tymi, jakie wprowadził uprzednio obowiązujący system.

87. Rada wskazuje ponadto, że celem jej decyzji nie jest unicestwienie skutków decyzji Komisji. Komisja uznała, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych stanowi pomoc państwa; w tej sytuacji Rada i Komisja mają prawo wyrazić zgodę na środki pomocy, które są ich zdaniem uzasadnione przez okoliczności.

88. Co się tyczy ponadto terminu, jaki upłynął pomiędzy złożeniem wniosku przez Królestwo Belgii a wydaniem decyzji z dnia 16 lipca 2003 r., Rada podnosi, że pismo stałego przedstawiciela Belgii przy Unii Europejskiej z dnia 20 marca 2003 r. jest wyłącznie dokumentem wstępnym mającym ułatwić tłumaczenia, aby mogły odbyć się dyskusje dotyczące projektowanych środków. Wniosek Królestwa Belgii został złożony do Rady dopiero w dniu 26 maja 2003 r.

2. Ocena

89. Na podstawie analizy podziału uprawnień w zakresie pomocy państwa pomiędzy

Radą a Komisją, przyjętego przez Trybunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie, wydanym przez Trybunał w pełnym składzie, stoję na stanowisku, że zarzut oparty na braku kompetencji Rady do wydania decyzji z dnia 16 lipca 2003 r. jest uzasadniony.

90. Na poparcie mojej analizy przytoczę na wstępie okoliczności faktyczne oraz uzasadnienie Trybunału przedstawione w tym wyroku.

91. W 1994 r. i w 1999 r. Republika Portugalska ustanowiła różne systemy pomocy na rzecz pewnych przedsiębiorstw sektora rolnego w formie kredytów, odroczenia spłaty pożyczek i kredytów preferencyjnych. Komisja uznała te systemy za pomoc niezgodną ze wspólnym rynkiem w całości lub w części i nakazała jej odzyskanie wraz z odsetkami od należnych kwot.

92. Po wydaniu decyzji przez Komisję Republika Portugalska wystąpiła do Rady, na podstawie art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE, z wnioskiem o wyrażenie zgody na przyznanie pomocy hodowcom portugalskim zobowiązanym do zwrotu wspomnianej powyżej pomocy w kwocie odpowiadającej sumom podlegającym zwrotowi.

93. Rada przychyliła się do tego wniosku²³. Uzasadniała, że dokonanie zwrotu pomocy przyznanej przez Republikę Portugalską zagroziłoby istnieniu dużej liczby beneficjentów tej pomocy i miałyby bardzo niekorzystne skutki społeczne w niektórych regionach tego państwa członkowskiego²⁴. Wywiodła z powyższego, że istnieją wyjątkowe okoliczności w rozumieniu art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE, które uzasadniają wyrażenie zgody na przyjęcie planowanych środków.

94. Komisja wystąpiła do Trybunału ze skargą o stwierdzenie nieważności tej decyzji i w ramach skargi podniosła między innymi zarzut braku kompetencji Rady do wydania tej decyzji.

95. W ocenie tego zarzutu Trybunał przyjął dwuetapowe podejście. W pierwszej kolejności określił zakres zastosowania art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE, który określa uprawnienia Rady w zakresie pomocy państwa. Trybunał wskazał, że postanowienie to ma charakter wyjątku, ponieważ art. 87 WE i 88 WE zastrzegają na rzecz Komisji zasadniczą rolę w zakresie uznania ewentualnej niezgodności danej pomocy ze wspólnym rynkiem.

23 — Decyzja Rady 2002/114/WE z dnia 21 stycznia 2002 r. upoważniająca rząd portugalski do udzielenia pomocy portugalskim hodowcom trzody chlewnej, którzy byli beneficjentami środków przyznanych w latach 1994. i 1998 (Dz.U. L 43, str. 18).

24 — Motyw 13 decyzji 2002/114.

96. Z treści art. 88 ust. 2 akapity trzeci i czwarty WE Trybunał wywiodł również, że jeśli zainteresowane państwo członkowskie nie wystąpiło do Rady z wnioskiem, zanim Komisja uznała omawianą pomoc za niezgodną ze wspólnym rynkiem, Rada nie jest dłużej uprawniona do wykonywania wyjątkowego uprawnienia powierzonego jej na mocy tegoż akapitu trzeciego do celów uznania takiej pomocy za zgodną ze wspólnym rynkiem²⁵.

97. Trybunał dodał, że ta wykładnia, która pozwala na uniknięcie sytuacji, w której ta sama pomoc państwa jest przedmiotem sprzecznych decyzji wydanych kolejno przez Komisję i przez Radę, przyczynia się do poszanowania zasady pewności prawa.

98. Następnie Trybunał uznał, że z granic kompetencji Rady określonych w ten sposób wynika, że nie jest ona również uprawniona do stanowienia w zakresie pomocy, której przedmiotem jest przyznanie beneficjentom pomocy przyznanej bezprawnie i uznanej za niezgodną ze wspólnym rynkiem decyzją Komisji kwoty przeznaczanej do zrekomensowania zwrotu, do którego są zobowiązani na podstawie tej decyzji.

99. Trybunał wyjaśnił, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zniesienie w drodze odzyskania pomocy państwa przyznanej bez-

25 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 33.

prawnie jest logiczną konsekwencją stwierdzenia jej bezprawnego charakteru, ponieważ zobowiązanie państwa, które taką pomoc przyznało, do jej zniesienia ma na celu przywrócenie stanu poprzedniego i cel ten zostaje osiągnięty, kiedy sporna pomoc wraz z należnymi odsetkami za opóźnienie zostaje zwrócona przez beneficjenta.

100. Trybunał wywiódł z powyższego, że przyznanie, że państwo członkowskie może udzielić beneficjentom pomocy przyznanej bezprawnie, uprzednio uznanej decyzją Komisji za niezgodną ze wspólnym rynkiem, nowej pomocy w kwocie równej kwocie pomocy przyznanej bezprawnie, mającej na celu zneutralizowanie skutków zwrotów, do których beneficjenci ci są zobowiązani na podstawie tej decyzji, byłoby równoznaczne z pozbawieniem skuteczności decyzji przyjętych przez Komisję na mocy art. 87 WE i 88 WE.

101. Zdaniem Trybunału, podobnie jak Rada nie może blokować skuteczności decyzji Komisji stwierdzającej, że określona pomoc jest niezgodna ze wspólnym rynkiem poprzez samodzielne uznanie pomocy za zgodną z tym rynkiem, tak samo nie może ona już pozbawić takiej decyzji skuteczności poprzez uznanie za zgodną ze wspólnym rynkiem, na mocy art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE, pomocy mającej na celu zrekompensowanie beneficjentom pomocy przyzna-

nej bezprawnie, uznanej za niezgodną ze wspólnym rynkiem zwrotów, do których są oni zobowiązani na podstawie tej decyzji²⁶.

102. Zastosowanie tych reguł do niniejszego sporu prowadzi do wniosku, że Rada nie była uprawniona do wydania decyzji z dnia 16 lipca 2003 r.

103. W istocie, Królestwo Belgii wystąpiło do Rady z wnioskiem na podstawie art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE dopiero po wydaniu decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Wobec powyższego, zgodnie z wyżej wymienionym wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Radzie²⁷, Rada nie była już uprawniona do wykonywania wyjątkowych uprawnień, jakie przyznaje jej to postanowienie w zakresie uznania za zgodny ze wspólnym rynkiem systemu krajowego, który Komisja uznała za niezgodny ze wspólnym rynkiem w tej decyzji. Podobnie, zgodnie z tym samym wyrokiem, Rada nie mogła pozbawić skuteczności wspomnianej decyzji.

104. Wobec powyższego, w przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Rada, stoję na stanowisku, że wydając decyzję z dnia 16 lipca 2003 r., Rada naruszyła te dwie reguły.

26 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 44 i 45.

27 — Punkt 33.

105. Z porównania środków opisanych w art. 1 decyzji Rady, jak również w pismach Królestwa Belgii z dnia 28 marca i z dnia 26 maja 2003 r., wynika, że środki te są identyczne w swojej treści ze środkami przyjętymi w ramach systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych, będącymi przedmiotem decyzji Komisji. Środki dopuszczone przez Radę polegają bowiem na zastosowaniu tej samej metody przy określaniu zysków podlegających opodatkowaniu i tej samej wysokości podatku w zależności od ilości pracowników, które stosował wcześniejszy system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych. Zastosowane zostają również te same zwolnienia z podatku pobieranego u źródła, podatku od nieruchomości, jak również zwolnienie z podatku kapitałowego.

106. Następnie należy stwierdzić, że środki, których dotyczy decyzja Rady, są dopuszczone w odniesieniu do centrów koordynacyjnych korzystających w dniu 31 grudnia 2000 r. z systemu podatkowego uznanego za niezgodny ze wspólnym rynkiem, których zezwolenie wygasa pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r. Środki te są zatem dopuszczone na rzecz przedsiębiorstw będących beneficjentami systemu pomocy uznanej decyzją Komisji za niezgodną ze wspólnym rynkiem, które zgodnie z tą decyzją nie mogły uzyskać przedłużenia obowiązywania tego systemu.

107. Ponadto z uzasadnienia decyzji Rady wyraźnie wynika, że przedmiotem jej jest zarządzenie skutkiem decyzji Komisji dotyka-

jącym centra koordynacyjne, których zezwolenie wygasa w okresie pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r.²⁸.

108. Zezwalając w ten sposób Królestwu Belgii na zastosowanie do centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa w okresie pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r., systemu podatkowego identycznego z systemem uznanym przez Komisję za niezgodny ze wspólnym rynkiem decyzją z dnia 17 lutego 2003 r. w celu zaradzenia skutkom braku możliwości przedłużenia obowiązywania tego systemu w stosunku do tych centrów, Rada wypowiedziała się w sprawie zgodności ze wspólnym rynkiem systemu, w odniesieniu do którego Komisja wydała już decyzję, i Rada usiłowała unicestwić skutki tej decyzji w stosunku do centrów.

109. Żaden z argumentów podniesionych przez Radę nie może podważyć tej analizy. Fakt, że dopuszczone przez Radę środki są formalnie wprowadzone na podstawie nowych przepisów ustawodawczych przyjętych przez Królestwo Belgii, a nie na podstawie wniosku o przedłużenie obowiązywania systemu podatkowego ustanowionego przez rozporządzenie królewskie nr 187, nie pozwala traktować ich jako różne środki. Podział uprawnień pomiędzy Radę a Komisję, określony przez Trybunał w wyżej

28 — Analiza ta jest również poparta motywami przedstawionymi przez stałego przedstawiciela Królestwa Belgii przy Unii Europejskiej na poparcie wniosku o dopuszczenie zakwestionowanych środków w jego pismach do Rady z dnia 28 marca i 20 maja 2003 r. Wskazuje on bowiem, że jego rząd uważa, iż decyzja Komisji w zakresie, w jakim nie zezwalała na przedłużenie zatwierdzenia określonych centrów, naruszała ich uzasadnione oczekiwania, oraz że rząd miał zamiar utrzymać system podatkowy stosowany do centrów koordynacyjnych aż do dnia 31 grudnia 2005 r.

wymienionym wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie, w sposób oczywisty można by było łatwo obejść i skuteczność (effet utile) decyzji dotyczących uznania pomocy za niezgodną ze wspólnym rynkiem byłaby w znacznym stopniu zagrożona, gdyby wystarczyło, by zainteresowane państwo członkowskie powtórzyło w nowych przepisach identyczne przepisy dotyczące systemu pomocy uznanego za niezgodny ze wspólnym rynkiem i przedłożyło je Radzie.

110. Jak wynika z wyżej wymienionego wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie, w celu określenia, czy Rada działała w ramach uprawnień, jakie przyznaje jej art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE, należy zbadać skutki środków, których dotyczą decyzje wydane odpowiednio przez Komisję, a następnie przez Radę.

111. Podobnie argumenty, zgodnie z którymi decyzja Rady dotyczy wyłącznie określonej dokładnie liczby przedsiębiorstw i pociąga za sobą skutki ograniczone w czasie, nie pozwalają uznać, że Rada była uprawniona do wydania zgody na sporne środki na podstawie art. 88 ust. 2 akapit trzeci WE.

112. Jak wynika z uzasadnienia wyżej wymienionego wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie, podział uprawnień pomiędzy Radę a Komisję w zakresie pomocy państwa ma na celu poszanowanie zasady pewności prawa przez uniknięcie sytuacji,

w których ta sama pomoc jest przedmiotem sprzecznych decyzji przyjętych kolejno przez te instytucje²⁹. W sytuacji gdy Komisja uznała pomoc za niezgodną ze wspólnym rynkiem, państwo członkowskie i beneficjenci pomocy mają prawo zaskarżyć tę decyzję bezpośrednio lub pośrednio do sądu wspólnotowego lub do sądu krajowego. Zasada pewności prawa wymaga również, aby w sytuacji gdy decyzja Komisji jest ostateczna, nie mogła ona zostać uchylona decyzją Rady. Chodzi ponadto o uniknięcie ewentualnego konfliktu pomiędzy decyzją Rady a wyrokiem sądu wspólnotowego wydanego w sprawie decyzji wcześniej przyjętej przez Komisję.

113. Uwzględniając powyżej określone cele, determinującym kryterium jest ustalenie, czy decyzja Rady jest, czy nie jest sprzeczna z decyzją Komisji lub czy unicestwia jej skutki. Nie ma zatem znaczenia, że decyzja Rady dotyczy bardziej ograniczonej liczby przedsiębiorstw w porównaniu z decyzją Komisji lub że środki, na jakie wyraża zgodę, mają okres obowiązywania krótszy w porównaniu z systemem podatkowym, który został uznany przez Komisję za niezgodny ze wspólnym rynkiem. Wystarczy stwierdzić w tym przypadku, że art. 2 decyzji Komisji stanowi, iż od dnia jej notyfikacji przedłużenie obowiązywania tego systemu nie jest możliwe poprzez przedłużenie obowiązujących zezwoleń (akapit drugi) oraz że w przypadku gdy ważność zezwolenia kończy się przed dniem 31 grudnia 2010 r., nie-

29 — Punkt 35.

możliwe jest przyznanie możliwości korzystania z tego systemu, nawet tymczasowo (akapit trzeci).

114. Z powyższego wynika, że Rada nie była uprawniona do wydania zgody Królestwu Belgii na objęcie tych centrów systemem podatkowym identycznym z systemem, który został uznany przez Komisję za niezgodny ze wspólnym rynkiem. Stoję zatem na stanowisku, że zarzut pierwszy podniesiony przez Komisję i oparty na braku kompetencji Rady do wydania decyzji z dnia 16 lipca 2003 r. jest zasadny i wobec powyższego należy stwierdzić nieważność tej decyzji.

115. W świetle powyższych rozważań proponujemy, aby Trybunał stwierdził nieważność decyzji Rady bez konieczności badania pozostałych zarzutów podniesionych przez Komisję na poparcie jej skargi. Rada, która sprawę przegrała, powinna ponieść koszty postępowania.

116. Rada wnioskuje, aby w przypadku stwierdzenia nieważności jej decyzji z dnia 16 lipca 2003 r. skutki tej decyzji były utrzymane do dnia wydania wyroku przez Trybunał.

117. Nie uważam, by możliwe było przychylenie się do tego wniosku z następujących powodów. Podział uprawnień przewidzianych w art. 88 WE w zakresie pomocy państwa ma na celu, jak już zostało wspomniane, uniknięcie ewentualnych konfliktów nie tylko pomiędzy Komisją a Radą dotyczących tego samego środka krajowego, ale

również pomiędzy Radą a sądem wspólnotowym, w przypadku gdy sąd orzeka w sprawie skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji.

118. W tym przypadku decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. była przedmiotem dwóch skarg wniesionych, odpowiednio, przez Królestwo Belgii i przez Forum 187. Przedmiotem skargi tego państwa członkowskiego jest stwierdzenie nieważności tej decyzji w zakresie, w jakim zakazuje mu ona przedłużania zezwoleń, których ważność wygasa po dniu 17 lutego 2003 r. Wiadomo również, że Królestwo Belgii oraz Forum 187 uzyskały na mocy postanowienia o zarządzeniu środków tymczasowych z dnia 26 czerwca 2003 r. zawieszenie wykonania decyzji Komisji w zakresie, w jakim zakazuje ona jakiegokolwiek przedłużenia ważności zezwolenia po tej dacie. Z powyższego wynika, że na podstawie tego postanowienia sądu Królestwo Belgii może przedłużać zezwolenia posiadane przez centra, których ważność kończy się po dniu 17 lutego 2003 r. Postanowienie to pociąga za sobą skutki porównywalne ze skutkami decyzji Rady, ponieważ, jak zostało to wykazane, instrumenty podatkowe, których dotyczy decyzja, są identyczne z instrumentami podatkowymi przewidzianymi przez system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych.

119. Uwzględniając te okoliczności, wniosek Rady o utrzymanie skutków decyzji do ogłoszenia wyroku przez Trybunał staje się bezprzedmiotowy, jeżeli Trybunał przychyli

się do skarg wniesionych przez Królestwo Belgii i przez Forum 187.

120. Jeżeli natomiast Trybunał oddali te skargi i uchyli skutki postanowienia o zarządzeniu środków tymczasowych, byłoby sprzeczne i niezgodne z podziałem uprawnień ustalonym w art. 88 WE przyjęcie, że decyzja Rady jest skuteczna aż do ogłoszenia wyroku przez Trybunał. Jako że wyrok ten nie będzie mógł być wydany przed dniem 31 grudnia 2005 r., przyjęcie takiego rozwiązania pozbawiałoby stwierdzenie nieważności decyzji Rady wszelkiej skuteczności.

B — Skargi na decyzję Komisji (sprawy połączone C-182/03 i C-217/03)

1. Żądania stron

a) Sprawa Belgia przeciwko Komisji (C-182/03)

121. Królestwo Belgii wnosi do Trybunału o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji w zakresie, w jakim nie zezwala mu ona na dokonanie przedłużenia, nawet tymczasowo, statusu „centrum koordynacyjnego” tym centrom, które ten status posiadały w dniu 31 grudnia 2000 r.

122. Przedmiotem jego skargi jest stwierdzenie nieważności art. 2 akapity drugi i trzeci decyzji Komisji w zakresie, w jakim decyzja ta stanowi, że „[o]d chwili notyfikacji niniejszej decyzji nowi beneficjenci nie będą mogli korzystać z tego systemu ani z jego części [...] poprzez przedłużenie obowiązujących zezwoleń” oraz że „[z]godnie z akapitem drugim w przypadku przedłużenia zezwolenia przed [dniem 31 grudnia 2010 r.] nie można już gwarantować — nawet tymczasowo — korzystania z systemu, który jest przedmiotem niniejszej decyzji”³⁰.

123. To państwo członkowskie wnosi również o obciążenie Komisji kosztami postępowania, w tym kosztami związanymi z postępowaniem w sprawie wniosku o zarządzenie środków tymczasowych.

124. W piśmie z dnia 9 maja 2003 r., złożonym w następstwie sprostowania z dnia 23 kwietnia 2003 r., Królestwo Belgii podniosło dwa nowe zarzuty przeciwko temu sprostowaniu. Zarzut pierwszy oparty był na naruszeniu zasady pewności prawa, które spowodowane jest trudnościami, z jakimi, zdaniem tego państwa członkowskiego, wiąże się nadal wykładnia art. 2 akapit trzeci decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w jego nowej wersji, jaka wynika z tego sprostowania. Jednakże po uzyskaniu wyjaśnień ze strony Komisji zawartych w jej odpowiedzi na skargę i dotyczących znaczenia tego artykułu oraz zakresu środków przejściowych, jakie

30 — Skarga Królestwa Belgii, pkt 18.

on wprowadza, Królestwo Belgii wyraźnie wycofało ten nowy zarzut w swojej replice³¹. Wobec powyższego zarzut ten nie podlega badaniu.

125. Drugi z nowych zarzutów kwestionował okoliczności, w jakich przyjęte zostało sprostowanie. W ramach tego zarzutu Królestwo Belgii stwierdziło, że ma poważne wątpliwości co do zgodności z prawem procedury wydania tego sprostowania. Podniosło również, że zastrzega sobie prawo do kwestionowania jego ważności. Podniosło, że Komisja zobowiązana jest określić, według jakiej procedury decyzyjnej akt ten został wydany i dostarczyć dowód, że był on dołączony, w zależności od przypadku, do streszczenia przygotowanego na koniec posiedzenia lub do notatki dziennej, o których mowa w art. 18 regulaminu Komisji³². Królestwo Belgii dodaje, że w przeciwnym wypadku Trybunał obowiązany jest określić w drodze postanowienia, zgodnie z art. 45 regulaminu, środki dowodowe, które uzna za stosowne, mając na uwadze prawa skarżącego.

126. W swojej odpowiedzi na skargę Komisja wyjaśniła, że sprostowanie z dnia 23 kwietnia 2003 r. opatrzone było takimi samymi oficjalnymi pieczęciami uwierzytelniającymi jak pierwotna wersja decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja utrzymuje również, że akt ten został wydany w ramach procedury ustnej w trakcie posiedzenia kolegium w dniu 23 kwietnia 2003 r. przy

ściśłym poszanowaniu przepisów proceduralnych tego gremium.

127. Stwierdzam, że w skardze dodatkowej Królestwo Belgii nie żądało stwierdzenia nieważności wspomnianego sprostowania, ale po prostu zastrzegło sobie prawo zakwestionowania jego ważności w późniejszym terminie. Nie wystąpiło więc do Trybunału z prawdziwą skargą w rozumieniu art. 38 regulaminu.

128. Zaznaczam ponadto, że Królestwo Belgii nie przedstawiło żadnego dowodu, który pozwoliłby przypuszczać, że sprostowanie to zostało wydane z naruszeniem regulaminu Komisji i że jest obarczone naruszeniem istotnych wymogów proceduralnych. Jedyną okolicznością przedstawioną w tym zakresie przez Królestwo Belgii był fakt, iż chodzi o akt sprostowania. Jednakże z wyjaśnień Komisji wynika, że akt ten został wydany zgodnie z taką samą procedurą jak procedura, według której została wydana decyzja z dnia 17 lutego 2003 r.³³ w swojej pierwotnej wersji. Stwierdzenie to jest poparte faktem, że pismo Komisji z dnia 23 kwietnia 2003 r. i sprostowana wersja decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. są opatrzone identycznymi pieczęciami uwierzytelniającymi, jakimi opatrzona jest pierwotna wersja decyzji. Ponadto wydaje się, że to państwo członkowskie nie kwestionowało już zgodności z prawem procedury zastosowanej przy wydawaniu aktu sprostowania decyzji ani w swojej replice, ani na etapie procedury ustnej.

31 — Punkty 45 i 46.

32 — Dz.U. 2000, L 308, str. 26.

33 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 1994 r. w sprawie C-137/92 P Komisja przeciwko BASF i in., Rec. str. I-2555, pkt 68.

129. Stoję zatem na stanowisku, że drugi nowy zarzut podniesiony przez Królestwo Belgii w jego skardze dodatkowej nie jest dopuszczalny, ponieważ nie jest podniesiony na poparcie skargi i, tytułem ewentualnym, że powinien zostać oddalony.

130. Wobec powyższego Królestwo Belgii wniosło do Trybunału skargę o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji Komisji w zakresie, w jakim nie pozwala mu ona na przedłużenie, nawet tymczasowe, terminu ważności zezwolenia dla centrów koordynacyjnych objętych zakwestionowanym systemem w dniu 31 grudnia 2000 r. i których zezwolenie wygasa przed dniem 31 grudnia 2010 r.

131. Komisja wnosi o oddalenie tej skargi i obciążenie Królestwa Belgii kosztami postępowania, w tym kosztami związanymi z postępowaniem w sprawie wniosku o zarządzenie środków tymczasowych.

b) Sprawa Forum 187 przeciwko Komisji (C-217/03)

132. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 30 kwietnia 2003 r. Forum 187 wniosło do Sądu o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w całości lub w części.

133. W swojej skardze Forum 187 wnosi, tytułem żądania głównego, o stwierdzenie nieważności decyzji w całości, a w szczególności jej art. 1, w którym uznaje ona, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych jest pomocą państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem. Wnosi również, tytułem żądania ewentualnego, o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji Komisji w zakresie, w jakim nie przewidziała ona stosownych środków przejściowych.

134. W pierwotnej skardze Forum 187 zarzuca Komisji, że nie przyjęła takich środków przejściowych dotyczących z jednej strony centrów koordynacyjnych, których zezwolenie zostało przedłużone w okresie pomiędzy dniem 31 grudnia 2000 r. a dniem 17 lutego 2003 r. oraz z drugiej strony centrów, których zezwolenie wygasa w 2003 r., po dniu 17 lutego, oraz w 2004 r. Jednakże na skutek sprostowania treści art. 2 decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Forum 187 wycofało swoją skargę w zakresie, w jakim dotyczyła centrów, których zezwolenie zostało przedłużone w okresie pomiędzy dniem 31 grudnia 2000 r. a dniem 17 lutego 2003 r.³⁴.

135. Forum 187 wnosi ponadto o obciążenie Komisji kosztami postępowania w sprawach C-217/03 i T-276/02³⁵.

34 — Punkt 36 repliki Forum 187.

35 — W sprawie Forum 187 przeciwko Komisji Sąd wydał postanowienie w dniu 2 czerwca 2003 r., Rec. str. II-2075.

136. W następstwie sprostowania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Forum 187 złożyło w Trybunale skargę dodatkową w dniu 16 maja 2003 r., w której podnosiło, że błąd popełniony przez Komisję w sformułowaniu art. 2 wspomnianej decyzji doprowadził je do przedstawienia argumentów, które stały się bezprzedmiotowe. Stowarzyszenie wnosi o obciążenie Komisji powstałymi przy tej okazji kosztami, niezależnie od rozstrzygnięcia w sprawie skargi o stwierdzenie nieważności.

137. Komisja wnosi do Trybunału o odrzucenie skargi wniesionej przez Forum 187 jako oczywiście niedopuszczalnej oraz, pomocniczo, oddalenie jej jako bezzasadnej. Wnosi również o obciążenie Forum 187 kosztami postępowania.

138. Rozpocznę od zbadania zarzutu niedopuszczalności skargi wniesionej przez Forum 187 podniesionego przez Komisję.

2. Dopuszczalność skargi Forum 187

a) Argumentacja stron

139. Komisja stoi na stanowisku, że Forum 187 nie jest uprawnione do kwestionowania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., której nie

jest adresatem, ponieważ decyzja nie dotyczy go bezpośrednio i indywidualnie.

140. Przypomina, że akt naruszający ogólne interesy tej kategorii podmiotów nie dotyczy indywidualnie stowarzyszeń takich jak Forum 187, które zostało powołane w celu promowania wspólnych interesów określonej kategorii podmiotów prawa. Skarga Forum 187 może być dopuszczalna wyłącznie wówczas, gdy stowarzyszenie to wykaże, że jego własne interesy są naruszone decyzją z dnia 17 lutego 2003 r. lub że działa ono w miejsce niektórych jego członków, którym przysługuje legitymacja czynna.

141. W odniesieniu do tego pierwszego punktu Komisja wywodzi, że Forum 187 nie może podnosić, że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. dotyczy go bezpośrednio i indywidualnie z powodu roli, jaką odegrało wobec władz belgijskich oraz z tytułu jego udziału w postępowaniu administracyjnym zakończonym wydaniem tejże decyzji.

142. Wskazuje, że zgodnie z wyrokiem w sprawie *Arbeitsgemeinschaft Deutscher Luftfahrt-Unternehmen i Hapag-Lloyd przeciwko Komisji*³⁶ fakt, że Forum 187 przedstawiło uwagi w imieniu swoich członków w trakcie tego postępowania, sam w sobie nie wystarcza, by przyznać mu legitymację czynną. Komisja podnosi, że nigdy nie uznała Forum 187 jako negocjatora prowadzącego

³⁶ — Wyrok Sądu z dnia 11 lutego 1999 r. w sprawie T-86/96, Rec. str. II-179, zwany dalej „wyrokiem w sprawie ADL”.

negocjacje w imieniu swoich członków oraz że stowarzyszenie to nie posiada ani oficjalnego, ani quasi-oficjalnego statusu przy władzach belgijskich. Wobec powyższego sytuacja Forum 187 jest odmienna od sytuacji stowarzyszenia w sprawie zakończonych wyrokami AIUFFASS i AKT przeciwko Komisji³⁷, które zajmowało szczególną pozycję w sektorze przemysłu włókienniczego. Rola Forum 187 nie może być również porównywana z rolą, jaką odegrało stowarzyszenie Landbouwschap, którego skarga została uznana za dopuszczalną w wyroku Van der Kooy i in. przeciwko Komisji³⁸ i które negocjowało z rządem niderlandzkim preferencyjne taryfy gazu uznane za pomoc państwa niezgodną z traktatem.

143. Ponadto Komisja wyjaśnia, że Forum 187 nie może podnosić, że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. narusza jego rację bytu, ponieważ wspomniana decyzja w żaden sposób nie wymaga zaprzestania działalności przez centra koordynacyjne w Belgii.

144. W odniesieniu do punktu drugiego Komisja podkreśla, że jej decyzja dotyczy systemu pomocy dostępnego dla pewnej kategorii przedsiębiorstw, a nie całości środków indywidualnych przyznających pomoc jednemu lub wielu przedsiębiorstwom wskazanym imiennie. Chodzi zatem o akt o charakterze generalnym, który znajduje zastosowanie w obiektywnie określonych przypadkach i który wywołuje skutki prawne względem kategorii osób określonych

w sposób abstrakcyjny. Według Komisji wspomniana decyzja tym bardziej nie znajduje zastosowania do zamkniętego kręgu osób, których liczba i tożsamość są znane lub sprawdzalne, ale do wszystkich przedsiębiorstw, obecnych, przeszłych i przyszłych, które mogłyby rościć sobie prawo do korzyści wypływających z systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych.

145. Komisja podkreśla, że Forum 187 nie wymienia żadnej cechy, która pozwoliłaby stwierdzić, że sporna decyzja dotyczy niektórych jego członków „ze względu na szczególne dla nich cechy charakterystyczne lub na sytuację faktyczną, która odróżnia [ich] od wszelkich innych osób i w związku z tym indywidualizuje w sposób podobny jak adresata decyzji”, zgodnie z formułą ustanowioną w wyroku w sprawie Plaumann przeciwko Komisji³⁹. Każde przedsiębiorstwo zarządzające aktualnie centrum koordynacyjnym lub przedsiębiorstwo, które rozważy stworzenie takiego centrum w przyszłości, zostanie objęte decyzją Komisji jedynie na podstawie jego obiektywnego przymiotu obecnego lub potencjalnego beneficjenta spornego systemu podatkowego, tak że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. nie będzie go dotyczyć bezpośrednio i indywidualnie.

146. Co więcej, zdaniem Komisji ani władze belgijskie w czasie wprowadzania tego systemu, ani Komisja w czasie jego badania nie poświęciły szczególnej uwagi żadnemu

37 — Wyrok Sądu z dnia 12 grudnia 1996 r. w sprawie T-380/94, Rec. str. II-2169.

38 — Wyrok z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 67/85, 68/85 i 70/85, Rec. str. 219.

39 — Wyrok z dnia 15 lipca 1963 r. w sprawie 25/62, Rec. str. 197, 223

z członków Forum 187. Komisja podnosi, że sytuacja członków Forum 187 jest odmienna od sytuacji beneficjentów pomocy indywidualnej przyznanej w ramach systemu sektorowego, którzy są zobowiązani do zwrotu, jak było to w sprawach zakończonych wyrokami CETM przeciwko Komisji⁴⁰, Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji⁴¹ oraz Włochy przeciwko Komisji⁴². W niniejszym sporze żaden członek Forum 187 nie posiadał faktycznego i ustalonego prawa, na które mogła być mieć wpływ decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja wskazuje w tym względzie, że środki tymczasowe pozwalały wszystkim centrom koordynacyjnym korzystać z ważnego zezwolenia aż do daty jego wygaśnięcia, z zastrzeżeniem tych, których zezwolenie wykaczało poza dzień 31 grudnia 2010 r.

147. Jeśli chodzi szczególnie o centra koordynacyjne, których zezwolenie miało wygasnąć zaraz po wydaniu decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., nie znalazły się one w sytuacji odmiennej od sytuacji innych członków Forum 187 do tego stopnia, żeby doprowadzić do ich indywidualizacji tak jak adresata. Komisja wywodzi, że w systemie podatkowym przewidującym korzyść ograniczoną w czasie nieuniknione jest, że wszystkie zezwolenia nie wygasają w tym samym czasie. Data, w której następuje to wygaśnięcie, stanowi obiektywną okoliczność, która ilustruje, że centra te są objęte środkiem ogólnym i mogą nim być objęte w różny sposób. Komisja podkreśla ponadto, że

wspomnianym centrom nie przysługiwało prawo nabyte do przedłużenia ich zezwolenia. Jeśli chodzi o kwestię, czy mogły one mieć uzasadnione oczekiwania co do przedłużenia ich zezwolenia, zdaniem Komisji jest to kwestia merytoryczna.

148. Wreszcie Komisja podnosi, że członkowie Forum 187 nie są pozbawieni wszelkich środków odwoławczych, ponieważ mogą zaskarżać przed sądami belgijskimi wszelkie środki podjęte przez władze państwowe i wpływające na ich sytuację podatkową. Mogliby podważyć ważność decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w ramach tego postępowania.

149. Forum 187 kwestionuje zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Komisję i podtrzymuje, że jego skargę należy uznać za dopuszczalną z dwóch powodów. Po pierwsze, decyzja Komisji dotyczy niektórych z jego członków bezpośrednio i indywidualnie. Chodzi z jednej strony o 30 centrów, które otrzymały przedłużenie ich zezwolenia w latach 2001 i 2002 i dla których okres, podczas którego będą mogły korzystać ze spornego systemu podatkowego, jest ograniczony do dnia 31 grudnia 2010 r. Z drugiej strony chodzi o 8 centrów, których wnioski o przedłużenie był w trakcie rozpatrywania w chwili wydania decyzji Komisji i którym na

40 — Wyrok Sądu z dnia 29 września 2000 r. w sprawie T-55/99, Rec. str. II-3207.

41 — Wyrok z dnia 19 października 2000 r. w sprawach połączonych C-15/98 i C-105/99, Rec. str. I-8855.

42 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-298/00 P, Rec. str. I-4087.

podstawie tej decyzji nie będzie mogło zostać przyznane przedłużenie⁴³.

150. Forum 187 utrzymuje, po drugie, że decyzja Komisji go dotyczy, ponieważ jest organem reprezentującym centra koordynacyjne uznanym przez władze belgijskie, wobec których ma statut quasi-oficjalny, jak dowodzą dokumenty załączone do jego odpowiedzi na zarzut niedopuszczalności. Wskazuje, że ściśle współpracowało z tymi władzami, podczas gdy Komisja i grupa ds. kodeksu postępowania przeprowadzały dochodzenie w przedmiocie systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych oraz że rząd belgijski regularnie wzywał je, by informowało swoich członków o rozwoju sytuacji. Wobec tego decyzja Komisji dotyczy indywidualnie Forum 187, zgodnie z zasadami określonymi przez Trybunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Van der Kooy i in. przeciwko Komisji.

151. Forum 187 dodaje, że decyzja Komisji dotyczy go indywidualnie, ponieważ ma ona wpływ na jego rację bytu. Zatem w braku zastępczego systemu podatkowego znaczna liczba centrów koordynacyjnych byłaby zmuszona zastanowić się nad zasadnością ich obecności w Belgii.

152. Forum 187 podkreśla wreszcie, że odegrało istotną rolę w postępowaniu administracyjnym prowadzonym przez Komisję i że Komisja przekazała mu swoją decyzję bezpośrednio.

b) Ocena

153. Jak przedstawiono w trakcie rozprawy i jak wynika z orzecznictwa, stowarzyszenie takie jak Forum 187, którego zadaniem jest obrona wspólnych interesów przedsiębiorstw, jest co do zasady uprawnione do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności decyzji końcowej Komisji w zakresie pomocy państwa tylko w dwóch przypadkach. Jego skarga jest dopuszczalna, po pierwsze, jeśli przedsiębiorstwa, które reprezentuje lub niektóre z nich, są uprawnione do indywidualnego wniesienia skargi⁴⁴. Stowarzyszenie jest wówczas traktowane jako działające w miejsce swoich członków. Po drugie, jego skarga jest również dopuszczalna, jeśli może ono wykazać własny interes w przeprowadzeniu postępowania. Orzecznictwo przyznaje, że może tak być w szczególności wtedy, gdy akt, o którego stwierdzenie nieważności się wnosi, wywarł wpływ na pozycję negocjacyjną stowarzyszenia⁴⁵.

43 — Zgodnie z tabelą zamieszczoną w załączniku A 4 do skargi osiem wniosków dotyczących przedłużenia, które były już złożone w momencie wydania wspomnianej decyzji, obejmowało dwa wnioski, w przypadku których nowy okres zezwolenia mógłby rozpocząć się w lipcu i w październiku 2003 r., pięć wniosków, w przypadku których okres zezwolenia mógłby rozpocząć się w dniu 1 stycznia 2004 r., i jeden wniosek, dla którego wspomniany okres mógłby rozpocząć się w dniu 1 stycznia 2005 r.

44 — Wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-6/92 Federmineraria i in. przeciwko Komisji, Rec. str. I-6357, pkt 17.

45 — 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, oraz ww. wyrok w sprawie AUIFFASS i AKT przeciwko Komisji, pkt 50.

154. To ograniczenie dopuszczalności skargi stowarzyszenia wnoszonej w obronie wspólnych interesów do sądu wspólnotowego wpływa z art. 230 akapit czwarty WE, który, przypomnijmy, uzależnia wniesienie skargi o stwierdzenie nieważności przez każdą osobę fizyczną lub prawną na decyzję, której nie jest adresatem, od podwójnej przesłanki, aby ta decyzja dotyczyła jej bezpośrednio i indywidualnie. Jeśli sporny akt nie spełnia tych przesłanek, skarga skierowana przeciwko niemu przez osobę fizyczną lub prawną jest niedopuszczalna. Ponadto każda z wymaganych przesłanek należy do bezwzględnych przesłanek procesowych, tak że sąd wspólnotowy musi podnieść ten zarzut niedopuszczalności z urzędu⁴⁶.

155. Stowarzyszenie mające na celu obronę wspólnych interesów jest zatem uprawnione do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności decyzji, której nie jest adresatem jedynie wówczas, gdy ta decyzja dotyczy jego lub jego członków w bezpośredni i indywidualny sposób. Z powyższego wynika, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stowarzyszenie nie jest uprawnione do działania przeciwko takiemu aktowi w imię obrony ogólnych i wspólnych interesów przedsiębiorstw, które reprezentuje⁴⁷. Chodzi o uniknięcie takiej sytuacji, kiedy poprzez stworzenie takiego stowarzyszenia jednostki

mogłyby obchodzić wymogi art. 230 akapit czwarty WE⁴⁸.

156. Właśnie w świetle tych rozważań należy ocenić dopuszczalność skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji wniesionej przez Forum 187. W tym celu rozpocznę od zbadania, czy skarga ta jest dopuszczalna z tego względu, że ta decyzja ma wpływ na własne interesy wspomnianego stowarzyszenia.

i) W przedmiocie dopuszczalności skargi Forum 187 w zakresie, w jakim decyzja dotyczy go bezpośrednio i indywidualnie

157. Forum 187 utrzymuje, że decyzja Komisji dotyczy go indywidualnie, ponieważ z jednej strony decyzja ta wywarła wpływ na jego pozycję negocjacyjną i z drugiej strony podważa samo jego istnienie. Jestem zdania, że argumentacja Forum 187 nie może zostać uznana za trafną w żadnym z tych punktów.

158. Jeśli chodzi przede wszystkim o naruszenie jego pozycji negocjacyjnej, należy

46 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 23 kwietnia 1986 r. w sprawie 294/83 Parti écologiste „Les Verts” przeciwko Parlamentowi, Rec. str. 1339, pkt 19; ww. wyroki w sprawie CIRFS i in. przeciwko Komisji, pkt 23, oraz w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 35.

47 — Wyrok z dnia 14 grudnia 1962 r. w sprawach połączonych 16/62 i 17/62 Confédération nationale des producteurs de fruits et légumes i in. przeciwko Radzie, Rec. str. 901, 919 i 920; postanowienie z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-409/96 P Sveriges Betodlars i Henrikson przeciwko Komisji, Rec. str. I-7531, pkt 45, ww. wyrok w sprawie ADL, pkt 55, i postanowienie Sądu z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie T-78/98 Unione provinciale degli agricoltori di Firenze i in. przeciwko Komisji, Rec. str. II-1377, pkt 36.

48 — Wyrok Sądu z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawach połączonych od T-447/93 do T-449/93 AITEC i in. przeciwko Komisji, Rec. str. II-1971, pkt 60, i ww. wyrok w sprawie ADL, pkt 65.

przypomnieć, że kryterium to zostało określone przez Trybunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Van der Kooy i in. przeciwko Komisji, który odpowiada dość szczególnym okolicznościom faktycznym.

159. W sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku, Trybunał stwierdził, że decyzja wydana przez Komisję kwalifikująca preferencyjne taryfy gazu dla ogrodników szklarniowych jako pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem miała wpływ na pozycję negocjacyjną Landbouwschapu, podmiotu publicznego prawa niderlandzkiego odpowiedzialnego za obronę interesów podmiotów gospodarczych działających w sektorze rolnym, nie tylko dlatego, że podmiot ten aktywnie uczestniczył w formalnym postępowaniu wyjaśniającym wszczętym przez Komisję, ale również dlatego że negocjował te taryfy z dostawcą; jego podpis figuruje zresztą na umowie ustanawiającej te taryfy oraz że w następstwie decyzji wydanej przez Komisję został zmuszony do rozpoczęcia nowych negocjacji i do zawarcia nowej umowy. Landbouwschap był więc w pewnym sensie współautorem rozpatrywanego systemu krajowego.

160. Trybunał przyznał również w sprawie, która doprowadziła do wydania wyżej wymienionego wyroku w sprawie CIRFS i in. przeciwko Komisji, że skarga wniesiona przez stowarzyszenie była dopuszczalna, ponieważ decyzja dotyczyła jego pozycji negocjacyjnej w innych okolicznościach. W tej sprawie Trybunał orzekł w sprawie skargi wniesionej przez CIRFS, stowarzyszenie, które zrzeszało głównych międzynarodowych producentów włókien syntetycznych, na decyzję, w której Komisja uznała,

że pomoc przyznana przez państwo członkowskie nie podlegała obowiązkowi uprzedniego zgłoszenia, ponieważ pomoc ta nie wchodziła w zakres zastosowania „dyscypliny” przyjętej przez państwa członkowskie w zakresie przyznawania pomocy wspólnotowemu przemysłowi włókien syntetycznych, ujętej w komunikacie tej instytucji.

161. Trybunał orzekł, że pozycja negocjacyjna CIRFS została naruszona, ponieważ to stowarzyszenie prowadziło w interesie głównych międzynarodowych producentów włókien syntetycznych rozliczne działania dotyczące polityki restrukturyzacji tego sektora i że było w szczególności rozmówcą Komisji w przedmiocie wprowadzenia dyscypliny dotyczącej warunków przyznawania pomocy państwa w tym sektorze, jak również przedłużenia i dostosowania tej pomocy. Zatem CIRFS aktywnie uczestniczył wraz z Komisją w przygotowaniu warunków dotyczących przyznawania pomocy w określonym sektorze.

162. Podobnie jak potwierdził to ostatnio Trybunał w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum⁴⁹, uczestnictwo w formalnym postępowaniu wyjaśniającym w celu obrony wspólnych interesów podmiotów gospodarczych, które stowarzyszenie reprezentuje, nie stanowi okoliczności dowodzącej, że

⁴⁹ — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-78/03 P, Zb.Orz. str. I-10737.

sporna decyzja dotyczy jego własnych interesów⁵⁰. Można uznać, że pozycja negocjacyjna takiego stowarzyszenia zostaje naruszona tylko i wyłącznie wtedy, gdy aktywnie uczestniczyło ono w przyjęciu rozpatrywanych środków krajowych, jak to było w przypadku wyżej wymienionego wyroku w sprawie Van der Kooy i in. przeciwko Komisji lub systemu prawnego, któremu podlega, jak to uczyniło CIRFS w sprawie warunków stosowanych przy przyznawaniu pomocy w określonym sektorze działalności.

163. Tak więc okoliczności przedstawione przez Forum 187 nie wykazują, że jego uczestnictwo plasowało się na tym poziomie. Okoliczności te dowodzą wprawdzie, że utrzymywało ono nieprzerwane stosunki z władzami belgijskimi celem prawidłowego zastosowania rozpatrywanego systemu podatkowego, jednakże nie wynika z nich, że zaangażowane ono było w określenie treści różnych środków przewidzianych przez sporny system, które zostały uznane przez Komisję za pomoc państwa. Nie negocjowało ono ani nie podpisało umowy ustanawiającej system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych. Nie jest ono również zobowiązane, celem wykonania spornej decyzji, do rozpoczęcia nowych negocjacji i do zawarcia nowej umowy obejmującej te postanowienia⁵¹. Wobec powyższego nie uważam, że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. mogła wpłynąć na jego „pozycję negocjacyjną”.

164. Jeśli chodzi następnie o argument, zgodnie z którym decyzja Komisji podważa samo istnienie Forum 187, mógłby on prowadzić, gdyby był zasadny, do przyznania dopuszczalności skargi tego stowarzyszenia, ponieważ w takim przypadku naruszone by były jego własne interesy. Jednakże argument ten nie wydaje się zasadny w niniejszym przypadku z następujących przyczyn.

165. Forum 187 utrzymuje, że na skutek decyzji Komisji, w braku zastępczego systemu, centra koordynacyjne będą zmuszone do zaprzestania swojej działalności w Belgii. Jak podnosi Komisja, decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. nie zakazuje tym centrom wykonywania ich działalności w Belgii ani nie ustala w stosunku do niej żadnych ograniczeń. Dotyczy jedynie systemu podatkowego, któremu podlegają te centra, i nie czyni przeszkód, by Królestwo Belgii wprowadziło zastępczy system podatkowy. Co więcej, Forum 187 utrzymuje w swoim zarzucie drugim opartym na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE, że różne instrumenty podatkowe przewidziane przez wspomniany system i zakwalifikowane przez Komisję jako „pomoc państwa” nie przyznają korzyści gospodarczych tym centrom koordynacyjnym. W tych okolicznościach trudne wydaje się przyjęcie stwierdzenia, że uchylenie tego systemu podatkowego doprowadzi wszystkie centra koordynacyjne lub znaczną ich liczbę do zaprzestania działalności w tym państwie członkowskim.

166. W konsekwencji stoję na stanowisku, że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. nie dotyczy

50 — Punkt 56. Zobacz również wyrok z dnia 23 maja 2000 r. w sprawie C-106/98 P Comité d'entreprise de la Société française de production i in. przeciwko Komisji, Rec. str. I-3659, pkt 42 i 45.

51 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie ADL, pkt 62.

Forum 187 indywidualnie, ponieważ nie wpływa ona na jego własne interesy.

167. Należy teraz zbadać, czy skarga o stwierdzenie nieważności wniesiona przez Forum 187 jest dopuszczalna, ponieważ niektórzy jego członkowie byłiby sami uprawnieni do wniesienia takiej skargi do sądu wspólnotowego.

ii) W przedmiocie dopuszczalności skargi Forum 187 na tej podstawie, że występuje ono w miejsce niektórych swoich członków

168. Forum 187 utrzymuje, że jego skargę należy uznać za dopuszczalną, ponieważ reprezentuje ono dwie grupy centrów koordynacyjnych, których decyzja Komisji dotyczy bezpośrednio i indywidualnie. Chodzi z jednej strony o 30 centrów, których zezwolenie zostało przedłużone w 2001 r. lub w 2002 r. i w odniesieniu do których decyzja ta ogranicza okres stosowania spornego systemu podatkowego do dnia 31 grudnia 2010 r. i z drugiej strony o 8 centrów, których wniosek o przedłużenie ważności zezwolenia został już złożony, a wspomniana decyzja uniemożliwia im uzyskanie tego przedłużenia.

169. Jak Trybunał potwierdził wyraźnie w wyroku w sprawie Codorniu przeciwko Radzie⁵², okoliczność, że akt wspólnotowy

ma zasięg ogólny, nie wyłącza, że może on bezpośrednio i indywidualnie dotyczyć niektórych podmiotów gospodarczych i stanowić w ten sposób decyzję wydaną wobec nich. W niniejszym przypadku okoliczność, że względem podmiotów gospodarczych decyzja Komisji stanowi akt o charakterze generalnym w zakresie, w jakim uznaje za niezgodny z prawem wspólnotowym system podatkowy mający zastosowanie do centrów koordynacyjnych, to znaczy do kategorii podmiotów gospodarczych określonej w sposób generalny i abstrakcyjny, nie przeszkadza, aby decyzja dotyczyła bezpośrednio i indywidualnie niektórych z tych centrów z uwagi na właściwe im cechy.

170. Jeśli chodzi o pierwszą z przesłanek wymaganych przez art. 230 akapit czwarty WE, zgodnie z którą decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. musi bezpośrednio dotyczyć centrów należących do dwóch grup reprezentowanych przez Forum 187, nie jest ona kwestionowana przez Komisję. Podzielałam również opinię, że ta przesłanka została spełniona. Z orzecznictwa wynika bowiem, że zaskarżony akt dotyczy bezpośrednio osób fizycznych lub prawnych, w przypadku gdy wspomniany akt nie pozostawia żadnej swobody uznania adresatowi odpowiedzialnemu za jego wprowadzenie w życie, które zgodnie ze zwyczajową formułą powinno mieć „czysto automatyczny charakter, wpływający wyłącznie z uregulowania wspólnotowego bez potrzeby zastosowania innych przepisów pośrednich”⁵³.

52 — Wyrok z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie C-309/89, Rec. str. I-1853, pkt 19.

53 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 5 maja 1998 r. w sprawie C-386/96 P Dreyfus przeciwko Komisji, Rec. str. I-2309, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo.

171. Tak jest niewątpliwie w tym przypadku, ponieważ decyzja Komisji po uznaniu systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych za niezgodny ze wspólnym rynkiem zakazuje Królestwu Belgii przedłużenia jego zastosowania na korzyść centrów, których zezwolenie wygasa po dniu 17 lutego 2003 r., i przewiduje, że skutki zezwoleń przedłużonych przed tą datą nie mogą wykroczyć poza dzień 31 grudnia 2010 r. Władze belgijskie nie dysponują więc żadną swobodą uznania w zakresie wprowadzenia w życie tych postanowień.

172. Natomiast spór w niniejszym przypadku dotyczy kwestii, czy należy uznać, że decyzja Komisji dotyczy indywidualnie centrów należących do dwóch grup wymienionych przez Forum 187. Chodzi więc o ustalenie, czy zgodnie z kryteriami wymienionymi przez Trybunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Plaumann przeciwko Komisji i potwierdzonymi przez utrwalone orzecznictwo⁵⁴ decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. ma wpływ na te dwie grupy ze względu na szczególne dla nich cechy lub na sytuację faktyczną, która odróżnia je od wszelkich innych osób, i w związku z tym indywidualizuje je „w sposób podobny jak adresata decyzji”.

173. Jak przypomina Komisja, generalny charakter aktu w stosunku do niektórych podmiotów gospodarczych nie może być

kwestionowany z tego tylko względu, że dotyczy ich w szerszym lub odmiennym zakresie w porównaniu z innymi podmiotami. W naturze przepisu ogólnego leży bowiem to, że jego jednolite zastosowanie może obejmować w zróżnicowany sposób zainteresowane osoby, w zależności od szczególnych okoliczności danego przypadku. W szczególnej dziedzinie pomocy państwa w świetle utrwalonego orzecznictwa przedsiębiorstwo nie może co do zasady podważać decyzji Komisji zakazującej systemu pomocy sektorowej, jeśli decyzja ta go dotyczy jedynie ze względu na jego przynależność do danego sektora i ze względu na okoliczność, że jest ono potencjalnym beneficjentem wspomnianego systemu⁵⁵.

174. Jednakże również z orzecznictwa wynika, że jeśli zaskarżony akt dotyczy grupy osób, które zostały lub mogą zostać zidentyfikowane w momencie, gdy ten akt został wydany, ze względu na kryteria właściwe członkom tej grupy, można uznać, że akt ten dotyczy ich indywidualnie, ponieważ stanowią one ograniczony krąg podmiotów gospodarczych⁵⁶.

54 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-263/02 P Komisja przeciwko Jégo-Quéré, Rec. str. I-3425, pkt 45.

55 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Van der Kooy i in. przeciwko Komisji, pkt 15, w sprawie Federmineraria i in. przeciwko Komisji, pkt 14, i w sprawie Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji, pkt 33.

56 — Wyroki z dnia 1 lipca 1965 r. w sprawach połączonych 106/63 i 107/63 Toepfer i Getreide-Import przeciwko Komisji, Rec. str. 525, 533, z dnia 17 stycznia 1985 r. w sprawie 11/82 Piraiki-Patraiki i in. przeciwko Komisji, Rec. str. 207, pkt 31, z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-152/88 Sofrimport przeciwko Komisji, Rec. str. I-2477, pkt 11, oraz z dnia 11 lutego 1999 r. w sprawie C-390/95 P Antillean Rice Mills i in. przeciwko Komisji, Rec. str. I-769, pkt 25–30. Wyroki Sądu z dnia 14 września 1995 r. w sprawach połączonych T-480/93 i T-483/93 Antillean Rice Mills i in. przeciwko Komisji, Rec. str. II-2305, pkt 67, i z dnia 17 stycznia 2002 r. w sprawie T-47/00 Rica Foods przeciwko Komisji, Rec. str. II-113, pkt 41.

175. I tak, skarga takich jednostek została uznana za dopuszczalną, gdy zaskarżony akt zmienia za skutkiem wstecznym prawa skarżącego. Trybunał stwierdził tak w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Toepfer i Getreide-Import przeciwko Komisji, w którym po raz pierwszy przyznał, że decyzja skierowana do państwa członkowskiego może dotyczyć jednostki indywidualnie⁵⁷. Takie rozwiązanie Trybunał przyjął również w wyroku w sprawie Bock przeciwko Komisji⁵⁸, jak również w wyrokach w sprawie Agricola commerciale olio i in. przeciwko Komisji oraz w sprawie Savma przeciwko Komisji⁵⁹.

176. W wyroku w sprawie CAM przeciwko Komisji⁶⁰ Trybunał również przyznał, że skarżącej przysługuje legitymacja czynna, gdy zaskarżony środek dotyczy sytuacji istniejących w chwili jego przyjęcia i podważa korzystanie z praw nabytych w odniesieniu do przyszłych transakcji⁶¹.

177. Z powyższego wynika, że w przypadku gdy prawa nabyte uprzednio przez podmioty prawa są kwestionowane przez akt wspólnotowy, podmiotom tym przyznano możliwość podważenia zgodności z prawem tego aktu przed sądem wspólnotowym.

178. W świetle tego orzecznictwa jestem zdania, że należy uznać, iż decyzja Komisji dotyczy indywidualnie centrów koordynacyjnych, którym przedłużono termin ważności zezwolenia w latach 2001 i 2002.

57 — Trybunał uznał za dopuszczalną skargę wniesioną przez dwie spółki importujące płatki śniadaniowe do Niemiec na decyzję Komisji, która upoważniała ze skutkiem wstecznym to państwo członkowskie do powzięcia środków ochronnych, na mocy których ich wnioski o pozwolenie na przywóz zostały odrzucone.

58 — Wyrok z dnia 23 listopada 1971 r. w sprawie 62/70, Rec. str. 897. W tym wyroku Trybunał uznał za dopuszczalną skargę spółki importującej artykuły spożywcze wniesioną na decyzję Komisji, która upoważniała Republikę Federalną Niemiec do wyłączenia ze wspólnotowego traktowania niektórych produktów pochodzących z Chin i wprowadzonych do wolnego obrotu na terenie krajów Beneluxu w zakresie, w jakim wspomniana decyzja dotyczyła również przywozu produktów, co do których rozpoznanie wniosków o pozwolenie było w toku przed organami administracji niemieckiej w momencie wejścia w życie decyzji. A zatem w dniu 4 września 1970 r. skarżąca złożyła wniosek do właściwych władz niemieckich o pozwolenie na przywóz partii grzybów chińskich wprowadzonych do wolnego obrotu w Niderlandach. W dniu 11 września władze te zawiadomiły, że odrzuca ten wniosek w chwili, gdy Komisja wyda stosowne upoważnienie. Decyzją z dnia 15 września 1970 r. Komisja upoważniała Republikę Federalną Niemiec do wyłączenia ze wspólnotowego traktowania nie tylko wniosków dotyczących przyszłego przywozu czarnych grzybów pochodzenia chińskiego, ale również już złożonych wniosków dotyczących pozwolenia na przywóz.

59 — Wyroki z dnia 27 listopada 1984 r. odpowiednio w sprawie 232/81, Rec. str. 3881, i w sprawie 264/81, Rec. str. 3915. Chodziło o skargi wniesione przez przedsiębiorstwa, które wygrały przetargi, na rozporządzenie Komisji uchylające wcześniejsze rozporządzenie, na podstawie którego włoski organ interwencyjny wprowadził do obrotu pewną ilość oliwy z oliwek. Trybunał podniósł, że biorąc pod uwagę, iż stan rzeczy został ustalony między stronami sprzedaży, „wszelka interwencja ze strony instytucji wspólnotowych, uniemożliwiająca [włoskiemu organowi interwencyjnemu] wykonanie jego obowiązków względem oferentów wybranych drogą losowania, stanowiła w sposób nienunikniony akt, który ich dotyczył w sposób bezpośredni i indywidualny” (pkt 11 obydwóch wyroków).

60 — Wyrok z dnia 18 listopada 1975 r. w sprawie 100/74, Rec. str. 1393.

61 — Chodziło o spółkę, która w dniu 19 lipca 1974 r. otrzymała pozwolenie na wywóz 10 000 ton jęczmienia ważne do dnia 16 października 1974 r. Na mocy rozporządzenia Rady ceny orientacyjne i interwencyjne mające zastosowanie między innymi do zbóż należało podnieść o 5% od dnia 7 października 1974 r. Jednakże w rozporządzeniu z dnia 4 października 1974 r. Komisja przewidziała, że ten środek nie znajdzie zastosowania do pozwolenia na wywóz wydanych przed dniem 7 października, pozbawiając w ten sposób skarżącą korzyści pochodzących z podwyżki przewidzianej przez Radę dla 3978 ton jęczmienia, które miała wywieźć między 7 i 16 października. Trybunał uznał skargę na rozporządzenie Komisji za dopuszczalną. Trybunał orzekł, że rozporządzenie to, odmawiając pewnej kategorii podmiotów gospodarczych oraz w odniesieniu do określonego wywozu możliwości zwiększenia kwoty podlegającej zwrotowi, dotyczyło określonej i znanej liczby eksporterów zbóż i że środek ten, nawet jeśli stanowił część aktu o charakterze normatywnym, dotyczył tych eksporterów ze względu na stan faktyczny wyróżniający ich względem wszystkich innych osób.

179. W istocie, na mocy rozpatrywanego systemu podatkowego przedłużenie zezwolenia dla tych centrów w 2001 r. lub w 2002 r. przyznało im prawo do korzystania z tego systemu przez okres 10 lat, natomiast zostało ono ograniczone decyzją Komisji do dnia 31 grudnia 2010 r. Prawa nabyte przez te centra na podstawie belgijskiego systemu podatkowego i wcześniejszych decyzji Komisji, zgodnie z którymi prawo wspólnotowe w zakresie pomocy państwa nie stoi na przeszkodzie temu systemowi, zostały zatem ograniczone przez decyzję z dnia 17 lutego 2003 r.

180. Ponadto liczba centrów w takiej sytuacji była znana w momencie wydania wspomnianej decyzji i nie mogła się zwiększyć. Tworzą więc one ograniczony lub zamknięty krąg podmiotów gospodarczych w rozumieniu orzecznictwa, których decyzja Komisji dotyczy w sposób szczególny.

181. Wreszcie, moim zdaniem, legitymacja czynna tych centrów może również zostać wywiedziona z wyżej wymienionych wyroków w sprawie Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji i w sprawie Włochy przeciwko Komisji. W wyrokach tych stwierdzono, że należy uznać, iż decyzja Komisji uznająca system sektorowy za niezgodny ze wspólnym rynkiem i nakazująca odzyskanie kwot przyznanych w ramach wspomnianego systemu od każdego beneficjenta dotyczy indywidualnie przedsiębiorstwa, któremu przyznano pomoc z tytułu tego systemu. Trybunał ocenił, że taka decyzja dotyczy tego przedsiębiorstwa nie tylko jako przedsiębior-

stwa danego sektora działalności będącego potencjalnym beneficjentem spornego systemu pomocy. Dotyczy ona go także jako rzeczywistego beneficjenta pomocy indywidualnej przyznanej z tytułu tego systemu⁶².

182. Moim zdaniem wspomniane orzecznictwo ma zastosowanie w tym przypadku. Podobnie jak w przypadku skarżących w sprawach, które doprowadziły do wydania wyżej wspomnianych wyroków, decyzja Komisji dotyczy centrów koordynacyjnych, których terminy ważności zezwoleń, przedłużone w latach 2001 i 2002, zostały skrócone do dnia 31 grudnia 2010 r., nie tylko jako centrów będących potencjalnymi beneficjentami spornego systemu podatkowego. Decyzja ta dotyczy ich również jako rzeczywistych beneficjentów tego systemu w następstwie przedłużenia ich indywidualnego zezwolenia.

183. Mając na uwadze całość powyższych rozważań, uważam, że skarga Forum 187 jest dopuszczalna w zakresie, w jakim stowarzyszenie reprezentuje 30 centrów, których prawa do skorzystania ze spornego systemu zostały ograniczone do dnia 31 grudnia 2010 r.

184. Okoliczność ta jest wystarczająca do uzasadnienia dopuszczalności skargi Forum 187 o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w zakresie,

62 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji, pkt 34, i w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 39.

w jakim ona uznaje, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem.

przeszkodę procesową⁶⁴.

185. Jednakże Forum 187 wnosi równocześnie o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w zakresie, w jakim nie przewidziała ona środków przejściowych na korzyść centrów, których zezwolenie wygasa w 2003 r., po dniu 17 lutego, oraz w 2004 r. Tak więc spośród dwóch grup centrów koordynacyjnych reprezentowanych przez Forum 187, które — według tego stowarzyszenia — są uprawnione do wniesienia skargi bezpośrednio do sądu wspólnotowego, jedynie 8 centrów, których wnioski o przedłużenie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w momencie wydania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., mają interes w złożeniu takiego wniosku.

187. Dopuszczalność tego wniosku posiłkowego Forum 187 jest w konsekwencji uzależniona od warunku, czy tych 8 centrów koordynacyjnych ma również legitymację czynną. Okoliczność, że ten wniosek o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji Komisji został włączony do skargi Królestwa Belgii, której dopuszczalność nie jest kwestionowana i nie wydaje się podważalna⁶⁵, nie zwalnia z przeprowadzenia takiej analizy, na wypadek gdyby główny wniosek Forum 187 został odrzucony i konieczne okazało się rozpoznanie wniosku posiłkowego.

186. Wobec tego stwierdzenie częściowej nieważności wspomnianej decyzji w zakresie, w jakim nie przewiduje ona środków przejściowych dla centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa w 2003 r., po dniu 17 lutego, i w 2004 r., nie jest zdatne zapewnić żadnej korzyści centrom, których zezwolenie zostało przedłużone w 2001 r. lub w 2002 r. Tak więc skarga o stwierdzenie nieważności wniesiona przez osobę fizyczną lub prawną jest dopuszczalna jedynie wówczas, gdy skarżący ma interes w stwierdzeniu nieważności zaskarżonego aktu, co zakłada, że w wyniku skargi strona skarżąca będzie mogła uzyskać jakąś korzyść⁶³. Brak legitymacji czynnej stanowi ponadto bezwzględna

188. Jeśli tak miałyby się stać, jestem także zdania, że skarga Forum 187 jest dopuszczalna, ponieważ centra koordynacyjne, których wnioski o przedłużenie nie zostały jeszcze rozpatrzone w momencie notyfikacji decyzji Komisji, miały legitymację czynną do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności wspomnianej decyzji do sądu wspólnotowego.

64 — Ibidem, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo.

65 — Skarga Królestwa Belgii, jako skarżącego uprzywilejowanego, jest dopuszczalna i zgodnie z orzecznictwem państwo członkowskie ma interes prawny w podważeniu aktu instytucji, gdy ten akt narusza interesy określonych podmiotów gospodarczych (wyrok z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C-284/94 Hiszpania przeciwko Radzie, Rec. str. I-7309, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 — Wyrok Sądu z dnia 28 września 2004 r. w sprawie T-310/00 MCI przeciwko Komisji, Zb.Orz. str. II-3253, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

189. Wobec tego dopuszczalność skargi wniesionej przez członków grupy osób, które zostały lub mogły zostać zidentyfikowane w chwili, gdy zaskarżony akt został wydany, ze względu na kryteria, które są właściwe członkom tej grupy, została przyznana, gdy tekst prawa wspólnotowego, na podstawie którego wspomniany akt został wydany, stanowił wyraźnie o obowiązku instytucji będącej autorem tego aktu uwzględnienia szczególnej sytuacji skarżących⁶⁶.

190. Orzecznictwo to ma, moim zdaniem, zastosowanie do centrów koordynacyjnych, których wnioski o przedłużenie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w momencie wydania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r.

191. Z jednej strony centra te stanowią część zamkniętego kręgu w rozumieniu orzecznictwa, którego członków decyzja Komisji dotyczy w sposób szczególny. W istocie,

66 — I tak, w ww. wyroku w sprawie Piraiki-Patraiki i in. przeciwko Komisji uznano, że decyzja Komisji upoważniająca Republikę Francuską do przyjęcia środków ochrony wobec przywozu bawełny pochodzącej z Grecji dotyczy indywidualnie przedsiębiorstw eksportujących bawełnę, uzasadniając to tym, że skarżący ci zawarli już umowy, których wykonaniu przeszkodziła ta decyzja, i że Komisja była zobowiązana, na mocy art. 130 aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Grecji i dostosowania traktatów (Dz.U. 1979, L 291, str. 17), zgodnie z którym wspomniana decyzja została wydana, do zebrania informacji na temat negatywnych skutków, jakie ta decyzja mogła spowodować po stronie zainteresowanych przedsiębiorstw. Podobnie w ww. wyroku w sprawie Sofrimport przeciwko Komisji uznano, że dwa rozporządzenia Komisji zawieszające wydawanie pozwoleń na przywóz do Wspólnoty Europejskiej jabłek pochodzących z Chile dotyczą indywidualnie spółki Sofrimport, uzasadniając to tym, że była importertem produktów, które znajdowały się w drodze i że przepis, na mocy którego wydano sporne rozporządzenia, nakładał na Komisję obowiązek uwzględnienia szczególnej sytuacji tych produktów przy podejmowaniu środków zawieszających wydawanie pozwoleń na przywóz.

przypomnijmy, że zgodnie z tą decyzją centra zatwierdzone w dniu 31 grudnia 2000 r., których indywidualne zezwolenie jest ważne w dniu 17 lutego 2003 r., mogą korzystać z jego skutków aż do upływu terminu ważności zezwolenia, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r. Decyzja ta stanowi również, że zezwolenia, które wygasają przed dniem 31 grudnia 2010 r., nie mogą być przedmiotem żadnego przedłużenia, nawet tymczasowego. Centra zatwierdzone w dniu 31 grudnia 2000 r., których 10-letnie zezwolenie wygasa między dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2010 r., stanowią zatem grupę, która mogła być całkowicie zidentyfikowana w chwili wydania decyzji Komisji i która nie mogła się później powiększyć.

192. Ponadto decyzja Komisji dotyczy wspomnianych centrów w szczególny sposób w porównaniu z innymi centrami koordynacyjnymi i wszystkimi spółkami, które mogły utworzyć takie centra. To, co je wyróżnia, to okoliczność, że dysponowały 10-letnim zezwoleniem, którego ważność wygasa pomiędzy dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2010 r., że to zezwolenie — zgodnie z przepisami prawa belgijskiego, o których mowa w decyzjach Komisji wydanych w 1984 r. i w 1987 r. — mogło zostać przedłużone oraz że na mocy decyzji Komisji nie może ono być przedmiotem żadnego przedłużenia.

193. Z drugiej strony, jak wynika z wyżej wymienionego wyroku w sprawie Sofrimport przeciwko Komisji⁶⁷ i jak potwierdził Try-

67 — Punkt 12.

bunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie *Antillean Rice Mills i in. przeciwko Komisji*⁶⁸, głównym elementem pozwalającym na ocenę, czy akt o charakterze generalnym, który ma szczególny wpływ na jednostki, dotyczy ich indywidualnie, jest ochrona, z której korzystają one na mocy prawa wspólnotowego. Forum 187 powołuje zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań i utrzymuje, że zainteresowane centra koordynacyjne miały takie oczekiwania co do przedłużenia ich zezwolenia.

194. Nie wydaje mi się wątpliwe, że ogólna zasada taka jak zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań może przyznać ochronę, która indywidualizowałaby skarżące, jak może to uczynić wyraźny przepis prawa wspólnotowego, na podstawie którego zaskarżone środki zostały przyjęte, i która nakłada na autora spornego aktu obowiązek uwzględnienia szczególnej sytuacji, jak również przyznał to Trybunał w wyżej wymienionych wyrokach w sprawie *Piraiki-Patraiki i in. przeciwko Komisji* oraz w sprawie *Sofrimport przeciwko Komisji*. Ochrona gwarantowana przez ogólną zasadę wydaje się być elementem indywidualizującym skarżącego i pozwalającym mu na bezpośrednie wniesienie skargi o stwierdzenie nieważności do sądu wspólnotowego⁶⁹.

68 — Punkt 28.

69 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie *Parti écologiste „Les Verts” przeciwko Parlamentowi*, w którym Trybunał uznał dopuszczalność skargi wniesionej przez tę partię polityczną na akta biura Parlamentu Europejskiego dotyczące rozdziału kredytów, uzasadniając to tym, że niedopuszczalność tej skargi doprowadziłaby do stworzenia nierównej ochrony sądowej pomiędzy rywalizującymi ze sobą ugrupowaniami, pkt 36.

195. Wprawdzie, jak wskazuje Komisja, kwestia, czy centra koordynacyjne mogły mieć uzasadnione oczekiwania co do przedłużenia ich zezwolenia, stanowi przedmiot sporu co do istoty sprawy, jednakże uważam, że na etapie analizy dopuszczalności skargi wystarczy stwierdzić, że w swojej decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja zbadała — motywy 117–120 — jakie były uzasadnione oczekiwania, na które mogły powołać się centra koordynacyjne dysponujące ważnym zezwoleniem w momencie notyfikowania wspomnianej decyzji. Okoliczność, że Komisja dokonała takiej analizy, wykazuje, że te centra korzystały ze szczególnej ochrony w porównaniu do wszystkich innych centrów koordynacyjnych i do spółek grup wielonarodowych, które rozważały ewentualnie utworzenie takich centrów, z tytułu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

196. Okoliczność ta jest wystarczająca, moim zdaniem, do zindywidualizowania centrów koordynacyjnych, których zezwolenie wygasa między dniem 17 lutego 2003 r. a dniem 31 grudnia 2010 r., w porównaniu z innymi podmiotami gospodarczymi objętymi decyzją Komisji. Centra te stanowią zatem zamknięty krąg, wystarczająco wyróżniający się w porównaniu do tych innych podmiotów gospodarczych; centra te wywodzą z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań szczególną ochronę, której muszą być w stanie dochodzić poprzez wniesienie skargi do sądu wspólnotowego.

197. Wobec powyższego przychyliam się do uznania legitymacji czynnej drugiej grupy centrów koordynacyjnych, którą zgodnie ze swoim oświadczeniem Forum 187 reprezentuje w ramach niniejszej skargi.

3. Analiza skargi co do meritum

198. Z uwagi na fakt, że skarga Forum 187 ma szerszy zakres niż skarga Królestwa Belgii, ponieważ zmierza do stwierdzenia nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w całości, rozpozynam analizę od tej skargi.

199. W razie potrzeby zbadam następnie skargi Forum 187 i Królestwa Belgii o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji Komisji w zakresie, w jakim nie przewidziała ona środków przejściowych dla centrów, których zezwolenie wygasa po dniu 17 lutego 2003 r.

a) Skarga Forum 187 o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w całości

200. Na poparcie tej skargi o stwierdzenie nieważności Forum 187 podnosi trzy zarzuty.

W ramach zarzutu pierwszego utrzymuje, że decyzja ta jest pozbawiona podstawy prawnej i narusza zasadę pewności prawa, ponieważ jest sprzeczna z wcześniejszymi decyzjami wydanymi ponad 15 lat wcześniej. W zarzucie drugim Forum 187 podnosi, że Komisja, kwalifikując system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych jako pomoc państwa, nie uwzględniła postanowień art. 87 ust. 1 WE. W ostatnim zarzucie Forum 187 zarzuca wspomnianej decyzji, że brak jej wystarczającego uzasadnienia, jeśli chodzi o powody, dla których Komisja odeszła od swoich wcześniejszych decyzji.

i) Zarzut oparty na braku podstawy prawnej i naruszeniu zasady pewności prawa

— Argumentacja stron

201. Forum 187 utrzymuje, że zasada pewności prawa nakłada na Komisję obowiązek respektowania swoich decyzji i że przypadki, w których ta ostatnia może wycofać niezgodną z prawem decyzję, są bardzo ograniczone. Według tego stowarzyszenia Komisja oparła swoją decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego na dwóch podstawach, to znaczy na art. 1 lit. b) pkt v) rozporządzenia nr 659/1999 i na swym ogólnym uprawnieniu do naprawy wcześniej

popelnionego błędu. W decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja dodała art. 87 WE i 88 WE. Forum 187 podnosi, że ta decyzja jest pozbawiona podstawy prawnej, ponieważ nie mogła zostać wydana w oparciu o żadną z tych podstaw.

202. Według Forum 187 rozporządzenie nr 659/1999 nie może stanowić podstawy prawnej, ponieważ jego art. 1 lit. b) pkt v), który definiuje pojęcie istniejącej pomocy, stwierdza, że aby środek, który nie stanowi pomocy, stał się istniejącą pomocą, musi nastąpić rozwój wspólnego rynku. Przepis ten nie ma zastosowania, w przypadku gdyby Komisja chciała zmienić swoją ocenę, zgodnie z którą środek nie stanowi pomocy państwa.

203. Forum 187 utrzymuje, że Komisja nie mogła również oprzeć swojej decyzji na art. 87 WE i 88 WE z dwóch następujących powodów. Z jednej strony ta ostatnia wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające tylko na podstawie rozporządzenia nr 659/1999 i nie może oprzeć decyzji, która zamyka postępowanie, na innej podstawie prawnej. Z drugiej strony te artykuły nie przyznają Komisji szerszej kompetencji niż przewidziana w rozporządzeniu nr 659/1999, które definiuje uprawnienia tej instytucji w sposób wyczerpujący. Jako że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych nie wchodzi w zakres pojęcia istniejącej

pomocy przewidzianej we wspomnianym rozporządzeniu, nie może ona utrzymywać, że oparła decyzję z dnia 17 lutego 2003 r. na art. 88 ust. 1 WE.

204. Wreszcie Forum 187 podkreśla, że Komisja nie może twierdzić, że poprawiła błędną decyzję ponad 15 lat po jej wydaniu. Zgodnie z orzecznictwem prawo poprawienia błędu należy wykonać w rozsądnym terminie. Zmieniając po ponad 15 latach swoją decyzję, zgodnie z którą sporny system podatkowy nie stanowi pomocy państwa, Komisja narusza zasadę pewności prawa, w szczególności w zakresie, w jakim musi przestrzegać wszystkich swoich wcześniejszych decyzji. Ponadto nie dostarczyła żadnych wyjaśnień uzasadniających upływ takiego terminu. Wreszcie Komisja nie może opierać argumentu na fakcie, że jej decyzja nie ma skutku wstecznego. Według Forum 187 decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. ma nieuchronnie skutek wsteczny ze względu na wysokość inwestycji dokonywanych w centrach koordynacyjnych.

205. W odpowiedzi na te argumenty Komisja utrzymuje, że była uprawniona do zmiany swojej oceny, zgodnie z którą sporny system podatkowy nie stanowi pomocy państwa, pod warunkiem przestrzegania zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, jak również praw nabytych. Kompetencja ta wypływa z jej uprawnień do stałej kontroli istniejącej pomocy, które pozwalają jej na dokonanie zmiany w przyszłości decyzji uznającej pomoc za zgodną ze

wspólnym rynkiem. Co się tyczy postępowania mającego zastosowanie, według Komisji oczywiste jest, że sporny system nie może być traktowany jako nowa pomoc i że należy zastosować przez analogię postępowanie, które ma zastosowanie do kontroli pomocy istniejącej.

— Ocena

206. Na wstępie wydaje mi się istotne stwierdzenie, że w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja nie przewiduje cofnięcia swoich wcześniejszych decyzji odnoszących się do systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych. W istocie, Komisja nie wskazuje ani w uzasadnieniu, ani w sentencji tej decyzji, że jej decyzje z 1984 r. i z 1987 r., jak również jej odpowiedź na interpelację parlamentarną z 1990 r. należy uchylić ze skutkiem wstecznym i że jej decyzja wydana w dniu 17 lutego 2003 r. ma na celu ich zastąpienie. Jeśli tak miałyby być, wydaje się niewątpliwe, że taka decyzja byłaby sprzeczna z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

207. Jeśli bowiem instytucja jest uprawniona do cofnięcia ze skutkiem wstecznym decyzji, która wydaje jej się błędna, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że takiego cofnięcia należy dokonać w rozsądnym terminie i że należy uwzględnić zakres, w jakim beneficjenci spornego aktu mogli polegać na jego

zgodności z prawem⁷⁰. Przesłanki te w sposób oczywisty nie zostałyby spełnione, jeśli Komisja chciałaby ze skutkiem wstecznym zmienić swoją ocenę, zgodnie z którą system podatkowy centrów koordynacyjnych nie stanowi pomocy państwa, 19 lat później, chociaż państwo członkowskie będące adresem jej wcześniejszych decyzji wprowadziło ten system w życie.

208. Z treści decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. i z akt sprawy wynika w rzeczywistości, że została ona wydana po tym, jak Komisja zdecydowała o przystąpieniu do nowej analizy systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych, stosując do niej postępowanie w sprawie kontroli istniejącej pomocy, co oznacza, że jej decyzja końcowa nie musi mieć skutku wstecznego. Z jej treści wynika również, że Komisja oceniła, że system ten stanowi odtąd pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem.

209. Chodzi więc o ustalenie w ramach analizy niniejszego zarzutu, czy Komisja była uprawniona do zmiany oceny w kwestii, czy ten system o charakterze generalnym, który nie został zmieniony w znaczący sposób od czasu jej poprzednich ocen z 1984 r., 1987 r. i 1990 r., stanowi pomoc w rozumieniu

70 — Wyroki Trybunału z dnia 3 marca 1982 r. w sprawie 14/81 Alpha Steel przeciwko Komisji, Rec. str. 749, pkt 10, z dnia 26 lutego 1987 r. w sprawie 15/85 Consorzio Cooperative d'Abruzzo przeciwko Komisji, Rec. str. 1005, pkt 12, z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-248/89 Cargill przeciwko Komisji, Rec. str. I-2987, pkt 20, i z dnia 17 kwietnia 1997 r. w sprawie C-90/95 P De Compte przeciwko Parlamentowi, Rec. str. I-1999, pkt 35, oraz wyrok Sądu z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie T-251/00 Lagardère i Canal+ przeciwko Komisji, Rec. str. II-4825, pkt 140.

art. 87 ust. 1 WE, i w przypadku odpowiedzi twierdzącej o ustalenie, czy Komisja miała podstawy do zastosowania postępowania dotyczącego systemów istniejącej pomocy.

że wspomniany system nie stanowi pomocy państwa.

210. Z zasady pewności prawa wynika, że ustawodawstwo wspólnotowe powinno być pewne i że jego zastosowanie ma być przewidywalne dla podmiotów prawa⁷¹. Ma ona na celu zagwarantowanie przewidywalności zdarzeń i stosunków prawnych wywodzących się z prawa wspólnotowego⁷². Ta zasada narzuca się ze szczególnym rygiorem, w przypadku gdy akt prawa pochodnego może pociągać za sobą konsekwencje finansowe⁷³, jak może to mieć miejsce w przypadku decyzji wydanych przez Komisję w zakresie pomocy państwa. Ponadto obowiązek zgłoszenia tej pomocy przewidziany w art. 88 ust. 3 WE ma w szczególności na celu odrzucenie ewentualnych wątpliwości co do kwestii, czy środek krajowy stanowi pomoc, czy nie stanowi pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

211. Z zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, przy czym druga stanowi subiektywny wymiar pierwszej, wynika, że państwo członkowskie, które dla zachowania ostrożności notyfikowało Komisji system podatkowy, który zamierzało wprowadzić w życie, jak również beneficjenci tego systemu mogą polegać na zgodności z prawem decyzji tej instytucji stwierdzającej,

212. Jest także pewne, że rozporządzenie nr 659/1999, które zgodnie z motywem 2 kodyfikuje wykonywanie przez Komisję kompetencji przyznanych jej w art. 88 WE, nie przewiduje wyraźnie przypadku, z którym mamy do czynienia w tej sprawie. Zatem jedyny przypadek figurujący w art. 1 lit. b) pkt v) tego rozporządzenia, który definiuje pojęcie istniejącej pomocy, w którym środek, który nie stanowi pomocy w momencie jego wprowadzenia w życie, należy jednak uznać za istniejący, to taki przypadek, w którym wspomniany środek „stał [...] się pomocą ze względu na rozwój wspólnego rynku”.

213. Rozporządzenie nr 659/1999 nie definiuje zakresu pojęcia „rozwój wspólnego rynku”. Może ono być jednak rozumiane jako zmiana kontekstu ekonomicznego i prawnego w sektorze objętym spornym środkiem. Pojęcia „rozwój” i „wspólny rynek” prowadzą do wniosku, że na rynku, na którym dany środek krajowy wywiera skutki, zaszła zmiana, z powodu której środek ten, który wcześniej nie stanowił pomocy, wchodzi od tego momentu w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE. Pojęcie to nie obejmuje sytuacji, w której, jak w tym przypadku, Komisja zmienia swoją ocenę jedynie na podstawie bardziej rygorystycznego zastosowania postanowień traktatu w zakresie pomocy państwa.

71 — Wyrok z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 325/85 Irlandia przeciwko Komisji, Rec. str. 5041, pkt 18.

72 — Wyrok z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie C-63/93 Duff i in., Rec. str. I-569, pkt 20.

73 — Ibidem.

214. Jednakże, przeciwnie do Forum 187, nie sądzę, że zasada pewności prawa i brzmienie rozporządzenia nr 659/1999 stoją na przeszkodzie temu, by Komisja zmieniła swoją ocenę w odniesieniu do kwestii, czy system podatkowy o charakterze generalnym stanowi pomoc, gdy uważa ona, że taki jest wniosek, do którego prowadzi prawidłowe zastosowanie postanowień traktatu.

215. Moim zdaniem analiza ta znajduje swe uzasadnienie w art. 87 WE i 88 WE. Z jednej strony, jak już stwierdził Trybunał, zasada pewności prawa, jakkolwiek doniosła, nie może być stosowana w sposób absolutny i jej zastosowanie należy połączyć z zastosowaniem zasady legalności⁷⁴. Z drugiej strony, jak podnosi Komisja, zakres jej kompetencji i obowiązków w zakresie pomocy państwa należy oceniać na podstawie art. 87 WE i 88 WE. Rozporządzenie nr 659/1999, które jest aktem prawa pochodnego przyjętym w celu zastosowania art. 87 WE i 88 WE, nie może być interpretowane w sposób ograniczający zakres postanowień przewidzianych w traktacie.

216. Na Komisji spoczywa na mocy art. 88 WE zadanie przeprowadzenia nie tylko uprzedniej analizy planów państw członkowskich mających na celu wprowadzenie nowej pomocy, ale również prowadzenia stałej kontroli wszelkiej istniejącej pomocy. Przy okazji stałej kontroli Komisja może, w ramach współpracy z państwem

członkowskim, które przyznało daną pomoc, proponować temu państwu dokonywanie, w przyszłości, wszelkich zmian, które wydają się niezbędne, by ta pomoc pozostała zgodna ze wspólnym rynkiem. Zgodnie z art. 88 ust. 2 WE w razie niepowodzenia tego postępowania Komisja może zobowiązać to państwo do zmiany takiej pomocy lub jej zniesienia w terminie, który ona określa.

217. Kompetencje przyznane Komisji w art. 88 WE mają zatem na celu uniknięcie sytuacji, w której ogólny system pomocy jest nadal stosowany i pozwala na przyznanie nowej pomocy indywidualnej, w przypadku gdy okaże się, że system ten nie jest już zgodny ze wspólnym rynkiem. Komisja ma również za zadanie zapewnienie, by żaden system pomocy, który jest niezgodny z prawidłowym funkcjonowaniem wspólnego rynku, nie został dopuszczony lub by nie był nadal stosowany.

218. Artykuł 88 WE ma również na celu zapewnienie równości pomiędzy państwami członkowskimi i podmiotami gospodarczymi. Wobec tego wskutek zmiany sytuacji ekonomicznej i prawnej nowy system pomocy, którego treść byłaby w całości identyczna z systemem istniejącym w innym państwie członkowskim, mógłby stanowić przedmiot negatywnej decyzji ze strony Komisji. Zezwolenie podmiotom gospodarczym na dalsze korzystanie z istniejącego

74 — Wyrok z dnia 22 marca 1961 r. w sprawach połączonych 42/59 i 49/59 Snupat przeciwko Wysokiej Władzy, Rec. str. 99, 160.

systemu pomocy byłoby zatem sprzeczne z ogólną zasadą równego traktowania.

skoro tylko stwierdziła, że systemy te mogą wchodzić w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE.

219. Ze względu na te okoliczności uważam, że Komisja jest uprawniona do zmiany swojej oceny w odniesieniu do istniejącej pomocy, jeśli stwierdzi, że w ten sposób dojdzie do prawidłowego zastosowania postanowień traktatu. Jeśli w konsekwencji Komisja jest zobowiązana do przestrzegania zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, wówczas to wymaganie, jakkolwiek doniosłe, należy pogodzić z zasadą legalności i tym samym z postanowieniami art. 87 WE i 88 WE. Tak więc pozwolenie, by system krajowy mógł być nadal stosowany, byłoby sprzeczne z tymi postanowieniami, gdyby okazałyby się to niezgodne z prawidłowym funkcjonowaniem wspólnego rynku. Byłoby to również sprzeczne z zasadą równego traktowania państw członkowskich i podmiotów gospodarczych, ponieważ nowy system identyczny z systemem krajowym postrzeganym początkowo jako niestanowiący pomocy byłby przedmiotem negatywnej decyzji Komisji.

220. W tym wypadku uważam, że Komisja odegrała rolę przyznaną jej przez traktat w zakresie pomocy państwa, kiedy zdecydowała się przystąpić do zbadania lub ponownej analizy wszelkich systemów podatkowych obowiązujących w państwach członkowskich, które grupa ds. kodeksu postępowania uznała za szkodliwe dla wspólnego rynku,

221. W konsekwencji jestem zdania, że zasada pewności prawa nie stoi na przeszkodzie temu, by Komisja zmieniła w przyszłości swoją ocenę odnośnie do istnienia pomocy. Podobnie decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. nie jest pozbawiona podstawy prawnej, jak utrzymuje Forum 187, ale jej podstawę stanowią art. 87 WE i 88 WE, jak wskazano w motywie 69 decyzji.

222. W odniesieniu do postępowania mającego zastosowanie przy zmianie oceny Komisji, jestem również zdania, że może chodzić jedynie o postępowanie mające zastosowanie podczas kontroli istniejącej pomocy. Rozporządzenie nr 659/1999, które kodyfikuje wykonywane przez Komisję kompetencje przyznane jej w art. 88 WE, wymienia jedynie dwa typy środków krajowych: istniejącą pomoc i nową pomoc. W naszym przypadku Komisja rozważa zmianę swojej oceny dotyczącej zgłoszonego jej systemu krajowego, który z założenia i jak ma to miejsce w tym przypadku, nie został znacząco zmieniony od jej wcześniejszej decyzji. Tego systemu nie można zatem uznać za nową pomoc, którą dopiero co zgłoszono Komisji, przy czym nie została ona jeszcze wprowadzona w życie, lub za bezprawną pomoc, to znaczy pomoc przyznaną bez uprzedniego jej zgłoszenia wspomnianej instytucji lub zanim instytucja ta wypowiedziała się na jej temat w wymaganym terminie. Chodzi więc o środek ist-

niejący dla Komisji, ponieważ wiedziała o nim i który można utożsamić, dla potrzeb określenia mającego zastosowanie postępowania kontrolnego, z istniejącą pomocą w rozumieniu art. 1 lit. b) rozporządzenia nr 659/1999.

223. Ponadto ta kwalifikacja zapewnia najwyższy stopień pewności prawa państwu członkowskiemu, które wprowadziło w życie sporny środek i podmiotom gospodarczym, które są jego beneficjentami. Jej konsekwencją jest bowiem to, że środek ten znajduje nadal zastosowanie do chwili, gdy Komisja stwierdzi jego niezgodność ze wspólnym rynkiem. Co więcej, jeśli Komisja podejmie taką decyzję, to tylko ze skutkiem *ex nunc* i w terminie określonym przez tę instytucję⁷⁵.

224. Wreszcie postępowanie to nie pozbawia przedsiębiorstw, które skorzystały z zastosowania spornego systemu ogólnego, możliwości podważenia co do meritum nowej oceny Komisji, zgodnie z którą rozpatrywany system stanowi pomoc państwa, czy to w drodze skargi o stwierdzenie nieważności wniesionej do sądu wspólnotowego, jak to uczyniło Forum 187, czy też — jak przypomniał Trybunał w wyroku w sprawie *Unión de Pequeños Agricultores* przeciwko

Radzie⁷⁶ — poprzez zarzut niezgodności z prawem, podniesiony w szczególności przed sądem krajowym.

225. Forum 187 nie miało zatem także podstaw do zarzucania Komisji, iż wskazała w swoim piśmie do rządu belgijskiego informującym o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, że zastosowanie miało postępowanie, o którym mowa w art. 17–19 rozporządzenia nr 659/1999, oraz że zmieniła podstawę prawną w toku postępowania, ponieważ to rozporządzenie ma jedynie na celu skodyfikowanie wykonywania przez Komisję kompetencji przyznanych jej w art. 87 WE i 88 WE.

226. W odniesieniu do kwestii, czy w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja właściwie uwzględniła uzasadnione oczekiwania centrów koordynacyjnych, zostanie ona zbadana w razie potrzeby w ramach skargi o stwierdzenie częściowej nieważności tej decyzji. Jednakże odpowiedź na to pytanie nie może podważyć wniosku, zgodnie z którym Komisja była uprawniona do zmiany opinii w kwestii, czy system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych stanowi pomoc państwa i do zastosowania postępowania dotyczącego systemów istniejącej pomocy przewidzianego w art. 17–19 rozporządzenia nr 659/1999.

75 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *Włochy* przeciwko Komisji, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

76 — Wyrok z dnia 25 lipca 2002 r. w sprawie C-50/00 P, Rec. str. I-6677, pkt 40.

227. Uwzględnivszy wszystkie powyższe okoliczności, jestem zdania, że zarzut pierwszy należy oddalić.

ii) Zarzut oparty na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE

228. Forum 187 przywołuje liczne argumenty celem wykazania, że Komisja błędnie zastosowała art. 87 ust. 1 WE, kwalifikując system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych jako pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia. Przede wszystkim podważa metodę, przy pomocy której Komisja dokonała analizy rozpatrywanego systemu podatkowego. Utrzymuje następnie, że różne środki, które stanowią ten system, nie spełniają przesłanek przewidzianych w art. 87 ust. 1 WE. Forum 187 podnosi również, że środki te nie przyznają korzyści centrom koordynacyjnym, że nie powodują one przeniesienia zasobów państwowych, że Komisja nie dostarczyła dowodu na to, że miały one wpływ na konkurencję i wewnątrzspółnotową wymianę handlową, że rozpatrywany system nie jest selektywny i że w każdym razie jest uzasadniony charakterem i strukturą belgijskiego systemu podatkowego.

229. Komisja odpiera wszystkie te zarzuty.

230. Dla jasności mojej analizy przedstawię w sposób bardziej szczegółowy treść poszczególnych argumentów stron w ramach punktów, do których się odnoszą.

— W przedmiocie metody analizy spornego systemu

231. Forum 187 zarzuca Komisji, że nie uwzględniła kompetencji państw członkowskich w sprawach podatkowych. Przypomina, że w braku harmonizacji stawek i struktury podatku od spółek we Wspólnocie Królestwo Belgii jest uprawnione do określania reguł mających zastosowanie do opodatkowania spółek zależnych grup wielonarodowych. Według Forum 187, w sytuacji gdy reguły te prowadzą do zakłócenia konkurencji, zastosowanie znajdują art. 96 WE i 97 WE, a nie postanowienia dotyczące pomocy państwa.

232. Forum 187 zarzuca również Komisji, że dokonała zbyt ogólnej analizy rozpatrywanego systemu. Podnosi, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych ma zastosowanie do 230 centrów, które należą do grup wykonujących działalność w bardzo różnych sektorach. Tak więc wpływ ekonomiczny spornych środków jest bardzo różny w zależności od tego, czy dana grupa sprzedaje pojazdy samochodowe czy też artykuły spożywcze. Komisja powinna była dokonać bardziej szczegółowej analizy wpływu rozpatrywanych środków.

233. Podobnie jak Komisja nie sądzę, że analiza krajowego systemu podatkowego na podstawie postanowień art. 87 WE stanowi sama w sobie nieuwzględnienie kompetencji państw członkowskich w sprawach podatkowych. Wprawdzie podatki bezpośrednie podlegają ich kompetencji, tak iż każde państwo może ustalać w dowolny sposób własne reguły dotyczące opodatkowania spółek, niemniej jest również oczywiste, że reguły te nie są wyłączone z zakresu zastosowania art. 87 WE. Przepisy wydane przez państwo w ramach wykonywania kompetencji przysługujących mu w sprawach podatkowych mogą więc ewentualnie okazać się niezgodne z tym artykułem.

234. Jak słusznie podnosi Komisja, problem, który należy rozwiązać w ramach analizy tego zarzutu, to kwestia, czy sporny system stanowi pomoc państwa, czy nie stanowi takiej pomocy. Jako że pojęcie pomocy państwa, tak jak je definiuje art. 87 ust. 1 WE, przedstawia charakter prawny i powinno być interpretowane na podstawie elementów obiektywnych⁷⁷, należy zbadać, czy — niezależnie od faktu, że Komisja zajęła odmienne stanowisko w latach 1984, 1987 i 1990 — system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych spełnia przesłanki wymagane do objęcia zakresem zastosowania tego postanowienia.

77 — Wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-83/98 P Francja przeciwko Ladbroke Racing i Komisji, Rec. str. I-3271, pkt 25. Zobacz również wyrok Sądu z dnia 16 września 2004 r. w sprawie T-274/01 Valmont przeciwko Komisji, Zb.Orz. str. II-3145, pkt 37.

235. Jeśli chodzi następnie o zakres analizy skutków spornego systemu, do której Komisja była zobowiązana w tym przypadku, prawdą jest — jak słusznie przypomniała — że w przypadku gdy rozpatrywany środek stanowi system pomocy, a nie środek pomocy indywidualnej, może ona zgodnie z orzecznictwem ograniczyć się do zbadania ogólnych cech charakterystycznych danego systemu, bez obowiązku zbadania dodatkowo jego wpływu na szczególną sytuację niektórych przedsiębiorstw⁷⁸. Kwestia, czy orzecznictwo to ma zastosowanie w niniejszym przypadku i czy w związku z tym Komisja mogła ograniczyć się do takiej analizy, chociaż sporny system przynosi korzyści centrom, których grupy wykonują działalność w bardzo zróżnicowanych sektorach, jest równoznaczna z podważeniem oceny Komisji, zgodnie z którą środki przewidziane przez sporny system spełniają każdą z przesłanek art. 87 ust. 1 WE. Wobec tego zbadam ten zarzut w ramach analizy tych przesłanek.

236. Należy jeszcze dodać na tym etapie, że przesłanki te muszą być spełnione kumulatywnie⁷⁹. Z drugiej strony, jak już podkreślałem, w zakresie, w jakim pomoc państwa jest pojęciem prawnym, które należy interpretować na podstawie elementów obiektywnych, sąd wspólnotowy musi co do

78 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji, pkt 51, i wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-278/00 Grecja przeciwko Komisji, Rec. str. I-3997, pkt 24.

79 — Wyroki z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99 Francja przeciwko Komisji, Rec. str. I-4397, pkt 68, z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. str. I-7747, pkt 74, i z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-126/01 GEMO, Rec. str. I-13769, pkt 21.

zasady, jeśli tylko analiza Komisji nie opiera się na kompleksowej ocenie gospodarczej, dokonywać całościowej kontroli kwestii, czy system krajowy faktycznie wchodzi w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE⁸⁰.

237. Dokonam obecnie analizy, czy system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych spełnia każdą z przesłanek wymaganych przez to postanowienie. Chodzi o ocenę, czy środki przewidziane przez ten system przynajmniej korzyść niektórym przedsiębiorstwom, czy korzyść ta jest przyznana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych i czy zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji w ramach wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej.

— W przedmiocie istnienia korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw

238. Moja analiza dotyczyć będzie przede wszystkim kwestii, czy środki podatkowe, które składają się na system podatkowy obejmujący centra koordynacyjne, są zdadne przysporzyć korzyści jego beneficjentom. Zbadam następnie, czy chodzi tu o korzyść selektywną. Zobaczymy, czy w takim przypadku selektywność ta jest uzasadniona celami systemu, w skład którego wchodzi ten system podatkowy.

80 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Francja przeciwko Ladbroke Racing i Komisji, pkt 25, oraz w sprawie Valmont przeciwko Komisji, pkt 37.

Istnienie korzyści gospodarczej

239. Zgodnie z orzecznictwem pojęcie pomocy ma bardzo szeroki zakres. Obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak subwencje, ale także środki, które przybierając różne formy, obniżają koszty „normalnie” ponoszone przez przedsiębiorstwa i które, nie będąc subwencjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają ten sam charakter i identyczne skutki⁸¹. Zatem „środek w drodze którego władze państwowe przynajmniej 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 WE]”⁸².

240. W decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja stwierdziła, że sposób określenia dochodów podlegających opodatkowaniu, zwolnienie z podatku od nieruchomości, zwolnienie z podatku kapitałowego, zwolnienie z podatku pobieranego u źródła i system fikcyjnego opodatkowania u źródła stanowią korzyści dla centrów koordynacyjnych. Forum 187 podważa tę ocenę w odniesieniu do każdego ze środków. Przystąpię więc

81 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-5/01 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-11991, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo, i ww. wyrok w sprawie GEMO, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

82 — Wyroki z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. str. I-877, pkt 14, i z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie C-6/97 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-2981, pkt 16.

kolejno do ich analizy, zaczynając od metody określenia dochodów podlegających opodatkowaniu.

Określenie dochodów podlegających opodatkowaniu

241. Zgodnie z systemem podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych zysk tych centrów podlegający opodatkowaniu nie wynika — tak jak ma to miejsce według ogólnie obowiązującego systemu belgijskiego — z różnicy między przychodami i wydatkami przedsiębiorstwa. Jest on ustalony w kwocie ryczałtowej, odpowiadającej procentowi całkowitej kwoty wydatków i kosztów działalności, z których wyłączone są koszty osobowe⁸³, jak również obciążenia finansowe⁸⁴.

242. Marżę zysku centrum koordynacyjnego należy co do zasady ustalać indywidualnie, uwzględniając działalność rzeczywiste

wykonywaną przez centrum. Jeśli centrum samo wystawia rachunek za pewne świadczone usługi na cenę odpowiadającą wysokości kosztów powiększonej o marżę zysku, procent tej marży można uwzględnić, jeśli nie jest ona wygórowana. Jeśli nie istnieją obiektywne kryteria dla określenia procentu zysku, który należy uwzględnić, trzeba go ustalić co do zasady w wysokości 8%.

243. Zysk danego centrum podlegający opodatkowaniu nie może jednakże być niższy od kwoty wszystkich wydatków lub kosztów niepodlegających odliczeniu jako koszty działalności (co do zasady wydatki niepodlegające odliczeniu) i szczególnie lub nieodpłatne korzyści przyznane danemu centrum przez członków grupy, do której ono należy.

244. Zysk centrów koordynacyjnych określony w ten sposób podlega opodatkowaniu zwykłą stawką podatku od spółek.

245. Ta metoda określenia zysku podlegającego opodatkowaniu wywodzi się z metody zwanej „cost plus”, która jest jednym z systemów zalecanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dla opodatkowania usług świadczonych przez spółkę zależną lub stały zakład na rzecz spółek należących do tej samej grupy międzynarodowej i mających siedziby w innych państwach.

83 — Obejmują one w szczególności: wynagrodzenia i dodatki socjalne bezpośrednio wypłacane kierownictwu i personelowi, składki na ubezpieczenia społeczne w części płaconej przez pracodawcę, składki opłacane przez pracodawcę na ubezpieczenia dobrowolne, jak również świadczenia emerytalne i renta pośmiertna (okólnik nr Ci. RH.421/439.244 dd. z dnia 29 listopada 1993 r., rozdział III, F, pkt 42).

84 — Pojęcie „obciążenia finansowe” zostało również zdefiniowane w pkt 42 wyżej wspomnianego okólnika jako pokrywające odsetki, prowizje i koszty związane z długami; zaksięgowane spadki wartości wierzytelności innych niż wierzytelności handlowe, od lokat środków pieniężnych oraz dostępnych papierów wartościowych; stratę na realizacji aktywów obrotowych innych niż wierzytelności handlowe; lokaty środków pieniężnych i dostępnych papierów wartościowych; stratę obciążającą dane centrum przy sprzedaży wierzytelności; różnice kursowe, jak również wszystkie pozostałe koszty, które zgodnie z ustawą o rachunkowości należy ująć w obciążeniach finansowych.

246. Ta metoda odpowiada następującym celom. Na ustalanie cen transakcji dokonywanych między przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy międzynarodowej mogą mieć wpływ względy podatkowe, w sposób prowadzący do zmniejszenia całkowitego podatku uiszczanego przez grupę, co może być osiągnięte przez manewrowanie podstawami opodatkowania w zależności od kraju. By zwalczać takie praktyki i unikać dopłat do podatku naliczanych przez organy krajowe, jak również ryzyka podwójnego opodatkowania, w ramach OECD opracowano różne metody celem określenia „ceny rozliczeniowej” produktów lub usług w ramach tej samej grupy międzynarodowej. Te metody mają na celu, by ceny odpowiadały cenom, które byłyby ustalone w warunkach normalnej konkurencji. Metoda „cost plus”, która stanowi jedną z tych metod, polega na przyjęciu za podstawę obliczenia kosztów poniesionych przez podmiot świadczący usługi i zastosowaniu do nich marży odpowiadającej rozsądnemu i wyrażonemu w procentach zyskowi⁸⁵.

247. W decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. to nie metoda ryczałtowego opodatkowania jako taka została zakwalifikowana przez Komisję jako „pomoc państwa”, lecz okoliczność, że władze belgijskie powzięły decyzję o odjęciu od całości kosztów działalności, które służą za podstawę obliczeń dla określenia dochodu centrów koordynacyjnych podlegającego opodatkowaniu z jednej strony kosztów osobowych, a z drugiej strony obciążeń finansowych, które stanowią koszty znaczące ilościowo. Komisja podnosi rów-

nież, że jeśli nie istnieją obiektywne kryteria dla określenia procentu zysków, który należy uwzględnić, procent ten trzeba ustalić co do zasady w wysokości 8%. Komisja uważa, że przy zastosowaniu tych dwóch wyłączeń i tego procentu kwota podlegająca opodatkowaniu, do której należy zastosować zwykłą stawkę podatku od spółek, nie pozwala na opodatkowanie usług świadczonych przez centra koordynacyjne, tak jak by to było, w przypadku gdyby usługi te były świadczone przez inną spółkę w ramach wolnej konkurencji, zgodnie z zasadą, która stanowi podstawę metody „cost plus” przyjętej przez OECD.

248. Forum 187 podważa analizę Komisji z następujących powodów.

249. Podnosi przede wszystkim, że wyłączenie obciążeń finansowych i kosztów osobowych z podstawy opodatkowania nie jest sprzeczne z zasadami OECD, jeśli chodzi o ustalenie ceny rozliczeniowej. Zasady te określają, jakie są koszty, które należy uwzględnić przy fakturowaniu dóbr i usług wobec przedsiębiorstwa powiązanego, ale nie dotyczą opodatkowania kosztów, co stanowi kolejny etap.

250. Jeśli chodzi następnie o wyłączenie obciążeń finansowych, Forum 187 podnosi, że ich opodatkowanie generowałoby podatek

85 — Zobacz *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, edycja OECD, Paryż, 2001, str. II-12 i VII-1.

wyższy od marży zysku uzyskanej przez wspomniane centra. Byłoby tak w szczególności w przypadku, gdy dokonywałyby one transakcji księgowanych jednocześnie jako koszt i jako zysk, nie ponosząc przy tym straty ani nie osiągając zysku.

251. Według Forum 187 konieczne jest również całościowe uwzględnienie finansów grupy międzynarodowej. Obniżona stawka opodatkowania na poziomie centrów koordynacyjnych mogłaby zostać zrekompensowana wyższym opodatkowaniem na poziomie grupy. Jego zdaniem wiele krajów opodatkowuje dochody spółki dominującej uzyskane w skali światowej i posiada system opodatkowania kontrolowanych przez nią spółek zagranicznych.

252. Ponadto Komisja nie uwzględniła tego, że na podstawie metody „cost plus” na takie centra może zostać nałożony podatek, nawet jeśli poniosły straty i przypadek ten nie jest czysto hipotetyczny.

253. Jeśli chodzi o wyłączenie kosztów osobowych, Forum 187 podnosi, że jest ono zrekompensovane podatkiem w wysokości 10 000 EUR na pracownika dla dziesięciu pierwszych pracowników. Należy również uwzględnić fakt, że liczne centra koordynacyjne zatrudniają pracowników transgranicznych, których sytuacja podatkowa jest złożona.

254. Forum 187 podważa ponadto zasadność zarzutu Komisji dotyczącego zastosowania standardowej stawki ryczałtowej w wysokości 8% celem określenia marży zysku. Stawka ta została zatwierdzona przez wiceprzewodniczącego Komisji, Leona Britana, w 1990 r. Odpowiada ona stawce opodatkowania oddziałów zagranicznych spółek w Belgii. Fakt, że chodzi o praktykę administracyjną, nie pozbawia jej znaczenia prawnego. Wreszcie wspomniana stawka nie jest stosowana systematycznie, bowiem właściwe władze mogą stosować stawkę niższą lub wyższą w zależności od wartości dodanej każdego określonego centrum.

255. Forum 187 przypomina również, że istnieje reguła, zgodnie z którą dochód podlegający opodatkowaniu nie może być niższy od całkowitej kwoty kosztów lub wydatków, które nie podlegają odliczeniu jako koszty działalności i szczególne lub nieodpłatne korzyści przyznane danemu centrum przez członków grupy, do której ono należy.

256. Te argumenty nie wydają mi się przekonujące.

257. Zaznaczam przede wszystkim, że Forum 187 nie wydaje się kwestionować faktu, że istnienie korzyści lub jej brak należy oceniać w oparciu o kryterium, które stanowi podstawę metody „cost plus” OECD, to znaczy tego, zgodnie z którym ceny różniczeniowe należy ustalać w sposób mający na celu osiągnięcie cen, które byłyby stosowane w warunkach normalnej konkurencji. Ustalenie istnienia korzyści wymaga bowiem

punktu odniesienia. Jak wskazała Komisja w pkt 95 decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., metoda „cost plus” opracowana przez OECD ma na celu opodatkowanie centrów, które świadczą usługi wewnątrz grupy na podstawie porównywalnej z podstawą, która wynikałaby z zastosowania ogólnego systemu prawa opartego na różnicy między przychodami i wydatkami przedsiębiorstwa wykonującego swoją działalność w warunkach wolnej konkurencji. Wychodząc zatem od tego kryterium, należy zbadać, czy metoda określenia dochodów podlegających opodatkowaniu przewidziana w systemie podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych obniża koszt, który „normalnie” musiałoby ono ponieść.

258. Według Forum 187 wyłączenie obciążeń finansowych i kosztów osobowych nie jest sprzeczne z zasadą, która stanowi podstawę metody „cost plus” OECD. Podzielam opinię przeciwną przedstawioną przez Komisję. Jak już wspominałem, metoda ta ma na celu osiągnięcie cen rozliczeniowych bliskich cenom, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji. Tak więc koszty osobowe i obciążenia finansowe związane z zarządzaniem środkami pieniężnymi lub finansowaniem stanowią, jak podkreśla Komisja w pkt 89 decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., okoliczności, które w sposób przeważający przyczyniają się do uzyskania przychodów centrów koordynacyjnych, ponieważ te ostatnie świadczą usługi, w szczególności o charakterze finansowym. Z tego samego powodu trudno wydaje się również po-

dwążyć fakt, że te dwie kategorie kosztów stanowią znaczącą część całości kosztów działalności ponoszonych przez wspomniane centra⁸⁶.

259. Przychylam się do analizy sporządzonej przez Komisję, zgodnie z którą wyłączenie tych obciążeń z kosztów służących do określenia dochodów rozpatrywanych centrów podlegających opodatkowaniu nie pozwala na osiągnięcie cen rozliczeniowych bliskich tym, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji. Zatem wyłączenie to ma na celu przysporzenie tym centrom koordynacyjnym i grupom, do których należą, korzyści gospodarczej.

260. Analiza ta nie powinna być podważona przez okoliczność, że wliczenie obciążeń finansowych mogłoby doprowadzić w niektórych przypadkach do zbyt wysokiej podstawy opodatkowania. Okoliczność ta świadczyłaby ewentualnie o tym, że metoda „cost plus” nie jest właściwa dla ustalenia cen rozliczeniowych centrów koordynacyjnych. Nie uzasadnia ona jednakże całkowitego wyłączenia obciążeń finansowych.

261. Korzyść gospodarcza stworzona przez to wyłączenie nie może być również relatywizowana lub usunięta z uwagi na obciążenie podatkowe całkowicie ponoszone przez

⁸⁶ — Zobacz w tym względzie przykład obliczeń zamieszczony w pkt 50 okólnika nr Ci.RH.421/439.244 dd. z dnia 29 listopada 1993 r.

grupę międzynarodową na skutek opodatkowania w innych państwach różnych spółek, które należą do grupy. To właśnie w świetle systemu podatkowego zainteresowanego państwa członkowskiego należy dokonać oceny, czy rozpatrywany system przysporzył korzyści jego beneficjentom, czy też tego nie uczynił.

262. Podobnie fakt, że na podstawie takiego systemu centrum koordynacyjne może zostać opodatkowane, chociaż nie uzyskało zysku, nie wydaje mi się podważać zasadności analizy Komisji. Takie ryzyko jest nierozłącznie związane z metodą „cost plus”, ponieważ bierze ona za podstawę obliczeń koszty działalności, a nie różnicę między przychodami i wydatkami. To ryzyko nie może więc uzasadniać przyjęcia systematycznego wyłączenia kosztów osobowych i obciążeń finansowych, które stanowią wydatki niezbędne do wykonywania działalności wspomnianych centrów. Co więcej, okoliczność, że około 220 lub 230 centrów koordynacyjnych skorzystało w ciągu wielu lat z zastosowania rozpatrywanego systemu, potwierdza analizę Komisji oraz fakt, że ryzyko opodatkowania pomimo braku zysków nie przysłoniło korzyści tego systemu.

263. Jeśli chodzi o podatek roczny wprowadzony od dnia 1 stycznia 1993 r. w wysokości 10 000 EUR na każdą osobę zatrudnioną w pełnym wymiarze czasu, moim zdaniem Komisja słusznie wywiodła z faktu, że w stosunku do tego podatku ustalono pułap 100 000 EUR, że nie wyrównuje on korzystnych skutków systematycznego wyłączenia wszystkich kosztów osobowych. Ten pułap odpowiada minimalnej liczbie 10 pracowników, których centra są zobowiązane zatrud-

nić w pełnym wymiarze czasu po upływie dwóch pierwszych lat ich działalności. Z akt sprawy wynika, że 220 lub 230 centrów koordynacyjnych utworzonych w Belgii pozwoliło na utworzenie 9000 miejsc pracy, co odpowiada średniej wyższej niż 10 pracowników na centrum.

264. Odnośnie do stawki 8%, która w braku innych danych jest stosowana do kosztów działalności celem określenia podstawy opodatkowania, Komisja w przekonywający — moim zdaniem — sposób wykazała, że nie jest ona wystarczająca, jeśli dotyczy podstawy obliczeń zmniejszonej w znaczący sposób i że centra koordynacyjne wykonują swoją działalność na rzecz grup, które działają w różnych sektorach, w których marża zysku może być różna. Okoliczność powołana przez Forum 187, że stawka ta odpowiada stawkom opodatkowania zysków oddziałów spółek w Belgii, nie wydaje się istotna, ponieważ w systemie podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych wspomniana stawka służy do obliczenia marży zysku, do której ma zastosowanie zwykła stawka podatku od spółek.

265. Wreszcie można — moim zdaniem — zgodzić się ze stanowiskiem Komisji, iż alternatywna podstawa opodatkowania, która ma na celu uniknięcie ewentualnych nadużyć poprzez wprowadzenie minimalnego pułapu, nie może znieść korzyści wynikających z zastosowania wyżej wspomnianych wyłączeń w połączeniu z 8-procentową stawką. Podkreśliła ona bowiem w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., że ta podstawa alterna-

tywna obejmuje jedynie kwoty, które również są opodatkowane w Belgii w przypadku spółek niepodlegających rozpatrywaniu systemowi i które dochodzą do zysku bilansowego, który metoda „cost plus” ma na celu odtworzyć dla centrów koordynacyjnych.

dynacyjnych, które posiadają własne nieruchomości, to jest mniej niż 5% spośród nich. Z drugiej strony prawo belgijskie przewiduje inne przypadki zwolnienia z tego podatku, z którego zwolnione centra mogłyby skorzystać.

266. W związku z powyższym Komisja słusznie — moim zdaniem — uznała, że reguły dotyczące określenia dochodów podlegających opodatkowaniu stanowią korzyść dla centrów koordynacyjnych i grup, do których centra te należą.

269. Ocena Komisji, zgodnie z którą zwolnienie z podatku od nieruchomości stanowi korzyść w rozumieniu orzecznictwa, wydaje mi się uzasadniona. Zaznaczam, że pozostałe przypadki zwolnień z tego podatku przewidziane w prawie belgijskim nie obejmują wszystkich spółek mających siedzibę w Belgii. Takie zwolnienie centrów koordynacyjnych stanowi obniżenie kosztów, które co do zasady są ponoszone przez spółki.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości

267. System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych przewiduje, że są one zwolnione z podatku od nieruchomości w stosunku do nieruchomości, których używają do wykonywania swojej działalności. Jak wynika z decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., podatek od nieruchomości jest kosztem ponoszonym co do zasady przez wszystkie spółki, które posiadają w Belgii nieruchomość w charakterze właściciela lub użytkownika; termin ten oznacza nieruchomość gruntową zabudowaną lub niezabudowaną, jak również sprzęt lub wyposażenie stanowiące części składowe nieruchomości ze względu na ich charakter lub przeznaczenie.

270. Okoliczność, że mniej niż 5% wspomnianych centrów rzeczywiście skorzystało z powyższego zwolnienia, ponieważ ponad 95% spośród nich jest najemcami budynku, w którym wykonują swoją działalność, nie jest w stanie podważyć tej analizy. Wystarczy stwierdzić, że ten środek przynajmniej przynosi korzyść gospodarczą centrom koordynacyjnym będącym właścicielami nieruchomości, w której wykonują swoją działalność, w porównaniu do innej spółki, która również jest właścicielem nieruchomości, której używa do celów działalności gospodarczej i która nie korzysta z jednego z innych zwolnień przewidzianych w prawie belgijskim.

268. Forum 187 zaprzecza, jakoby chodziło o korzyść, ponieważ z jednej strony to wyłączenie dotyczyło jedynie centrów koor-

271. Zwolnienie z podatku od nieruchomości zostało zatem słusznie uznane przez Komisję jako stanowiące korzyść w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

Zwolnienie z podatku kapitałowego

272. System podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych przewiduje również, że opłata rejestracyjna w wysokości 0,50%, obowiązująca w prawie Królestwa Belgii, nie jest należna przy wkładach wnoszonych do centrum koordynacyjnego ani przy podwyższeniu jego kapitału zakładowego.

273. Forum 187 utrzymuje, że nie chodzi o korzyść, ponieważ art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335/EWG⁸⁷ nakłada na państwa członkowskie obowiązek utrzymania zwolnień dotyczących transakcji kapitałowych, które istniały do dnia 1 lipca 1984 r.⁸⁸ i że zwolnienie przewidziane na korzyść centrów koordynacyjnych zostało wprowadzone przed tą datą.

87 — Dyrektywa Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25), zmieniona przez dyrektywę Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23, zwana dalej „dyrektywą 69/335”).

88 — Artykuł 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 brzmi następująco: „Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą. Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50% lub niższej. [...]”.

274. Moim zdaniem nie należy uwzględnić argumentacji Forum 187. Jak podnosi Komisja, jeśli art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 przewiduje, że państwa członkowskie utrzymają zwolnienia z podatku operacji, które już były zwolnione w dniu 1 lipca 1984 r., ten przepis nie może być interpretowany w sposób sprzeciwiający się postanowieniom traktatu, takim jak art. 87 ust. 1 WE. Wspomniane postanowienie nie powinno zatem uprawniać państwa członkowskiego do utrzymania w jego porządku prawnym sytuacji, w której zwolnienie z podatku kapitałowego jest przewidziane jedynie na rzecz pewnych typów spółek, takich jak centra koordynacyjne, i które przyznaje im w ten sposób korzyść w porównaniu do innych spółek mających siedzibę na terytorium tego państwa.

275. Takie zróżnicowane traktowanie mogłoby być ewentualnie objęte art. 9 dyrektywy 69/335, na podstawie którego pewne kategorie operacji lub spółek kapitałowych mogą być przedmiotem zwolnień ze względów sprawiedliwości podatkowej lub względów społecznych, lub celem umożliwienia państwu członkowskiemu stawienia czoła szczególnym sytuacjom. Jednakże skorzystanie z takiej możliwości było podporządkowane warunkowi, że dane państwo przedłoży Komisji we właściwym czasie odpowiedni wniosek celem zastosowania art. 97 WE. Komisja wskazuje, że ten warunek nie został dochowany i kwestia ta nie jest podważana przez Forum 187.

276. Moim zdaniem Komisja słusznie zatem uznała, że zwolnienie z opłaty rejestracyjnej uiszczanej od wkładów wnoszonych do centrów koordynacyjnych i od podwyższenia ich kapitału zakładowego stanowi korzyść, do której ma zastosowanie art. 87 ust. 1 WE.

Zwolnienie z podatku pobieranego u źródła

277. Zgodnie z systemem podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych dywidendy, odsetki i należności licencyjne wypłacane przez centra są zwolnione z podatku pobieranego u źródła, z wyjątkiem odsetek, w sytuacji gdy są one wypłacane beneficjentowi, który w Belgii jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych. Z podatku pobieranego u źródła zwolnione są również dochody uzyskane przez wspomniane centra z tytułu posiadanych przez nie lokat pieniężnych.

278. Komisja uznała w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., że to powszechne zwolnienie dochodów wypłacanych przez centra koordynacyjne przyznaje korzyść gospodarczą tym centrom oraz grupom, do których one należą, w zakresie, w jakim wykracza ono poza zwolnienia przewidziane przez ogólnie obowiązujące prawo. I tak, dochody wypłacane przez centra koordynacyjne są zwolnione w trzech następujących przypadkach, podczas gdy nie ma to miejsca w przypadku innych spółek: po pierwsze, kiedy beneficjentem jest spółka niebędąca rezydentem mająca swoją siedzibę poza Unią Europejską w kraju, z którym Królestwo

Belgii nie podpisało umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania; po drugie, w przypadku spółki mającej siedzibę w Belgii lub w innym państwie członkowskim, która spełnia przesłanki określone w dyrektywie 90/435/EWG⁸⁹, oraz po trzecie, w przypadku spółki mającej siedzibę w jednym z licznych krajów, z którymi Belgia podpisała umowę przewidującą pobranie podatku u źródła, choćby w niższej stawce.

279. Komisja wyjaśnia również, że korzyść przyznana przez to zwolnienie wynika albo z odroczenia zapłaty końcowego podatku, albo z obniżenia tego podatku, albo też z całkowitego braku opodatkowania dochodów kapitałowych.

280. Forum 187 podważa, że to zwolnienie stanowi korzyść, przytaczając następujące względy. W belgijskim prawie podatkowym istnieją liczne zwolnienia z podatku pobieranego u źródła i centra koordynacyjne znajdują się w takiej samej sytuacji jak banki oraz centra usług finansowych, które korzystają z podobnego zwolnienia. Przedstawione przez Komisję przypadki, w których zwolnienie, z jakiego korzystają te centra, odbiegają od zwolnień przysługujących innym spółkom, są marginalne. W praktyce bardzo niewielka ilość centrów korzysta z tego dodatkowego zwolnienia, ponieważ Królestwo Belgii podpisało umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z wieloma

89 — Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 6).

innymi państwami i liczba centrów koordynacyjnych, które nie spełniają przesłanek określonych w dyrektywie 90/435, jest bardzo ograniczona. W opinii Forum 187 Komisja nie uwzględniła również faktu, że to zwolnienie może okazać się w pewnych wypadkach niekorzystne dla tych centrów.

w przypadku spółek należących do grupy, które znajdują się w sytuacji opisanej powyżej, do braku opodatkowania. Argument Forum 187, według którego takie zwolnienie prowadzi do całkowitego braku opodatkowania wyłącznie wtedy, gdy beneficjenci nie podlegają opodatkowaniu w Belgii, nie podważa zasadności tej oceny.

281. Zdaniem Forum 187 niedokładne jest również twierdzenie, że zwolnienie z podatku pobieranego u źródła przynosi korzyść w postaci odroczenia zapłaty podatku, ponieważ wszystkie spółki, łącznie z centrami koordynacyjnymi, zobowiązane są do zapłaty czterech zaliczek. Podobnie, jedynymi przypadkami, w których takie zwolnienie prowadzi do całkowitego braku opodatkowania, dotyczy sytuacji, w której beneficjenci nie są płatnikami podatku od spółek w Belgii, i w takim przypadku nie chodzi o rzeczywistą korzyść.

283. Podobnie, wyjaśnienia dostarczone przez Komisję wydają mi się przekonujące wówczas, gdy Komisja twierdzi, że zwolnienie z podatku pobieranego u źródła tworzy korzyść w postaci odroczenia zapłaty podatku. W istocie, dla beneficjentów wypłat dokonanych przez centra koordynacyjne korzystniejsze wydaje się zapłacenie Królestwu Belgii zaliczek na poczet podatku w sposób dobrowolny, według kalendarza wybranego przez przedsiębiorstwo i których wysokość jest określona w zależności od szacunkowo określonych dochodów podlegających opodatkowaniu, aniżeli pobieranie w sposób systematyczny zryczałtowanego podatku od każdej wypłaconej kwoty.

282. Argumenty Forum 187 nie wykazują, że analiza Komisji jest błędna. Komisja powołuje się na wyjaśnienia przedstawione w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. w celu uzasadnienia korzyści, jakie przyznaje tego typu zwolnienie w zależności od sytuacji. Wyjaśnia, że podatek pobierany u źródła stanowi belgijski ostateczny podatek od dochodów wypłaconych spółkom niebędącym rezydentami w Belgii, które nie mogą go rozliczyć lub uzyskać jego zwrotu w kraju, w którym mają siedzibę. Zwolnienie z powyższego podatku dochodów wypłaconych przez centra koordynacyjne prowadzi

284. Ponadto Komisja ustaliła, że zwolnienie z podatku pobieranego u źródła, z którego korzystają te centra, wykracza poza zwolnienia przewidziane w prawie powszechnie obowiązującym wszystkie przedsiębiorstwa, wobec czego sporny system tworzy w tym zakresie korzyść w porównaniu z powszechnie obowiązującym prawem.

Fikcyjny podatek pobierany u źródła

ponadto, że stawka może zostać zmieniona zwykłym rozporządzeniem królewskim.

285. W systemie podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych oprócz zwolnienia z podatku pobieranego u źródła istnieje „fikcyjny podatek pobierany u źródła” w przypadku wypłat dokonanych przez te centra. Zgodnie z tym systemem otrzymujący dochody wypłacone przez centra, bez uprzedniego potrącenia z nich podatku pobieranego u źródła, są uprawnieni do odliczenia fikcyjnej kwoty podatku pobieranego u źródła od całkowitej kwoty podatku, który zobowiązani będą zapłacić.

288. Forum 187 podważa ocenę Komisji. Stowarzyszenie stoi na stanowisku, że w zakresie, w jakim stawka fikcyjnego podatku pobieranego u źródła ustalona została na poziomie 0% od 1991 r., Komisja nie może uznać, że chodzi o pomoc państwa.

286. W trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego władze belgijskie poinformowały Komisję, że prawo do tego fikcyjnego podatku pobieranego u źródła nie jest już przyznawane w stosunku do odsetek wypłacanych przez centra koordynacyjne na podstawie umów podpisanych od dnia 24 lipca 1991 r. ani w stosunku do dywidend wypłacanych od tej samej daty, ani też od należności licencyjnych uiszczanych lub przyznanych od dnia 1 stycznia 1986 r.

289. Podzielam ocenę Komisji wyłącznie w odniesieniu do odsetek wypłacanych z tytułu długoterminowych pożyczek zaciągniętych na podstawie umów zawartych przed dniem 24 lipca 1991 r. W zakresie, w jakim fikcyjny podatek pobierany u źródła może nadal być stosowany do odsetek wypłacanych na podstawie tych umów, system ten stanowi — moim zdaniem — korzyść gospodarczą przyznaną centrom koordynacyjnym oraz grupom, do których one należą. Ten fikcyjny podatek jest odliczany od podatków beneficjentów odsetek wypłaconych przez centra koordynacyjne, tak jakby to miało miejsce w przypadku pobrania u źródła, co w rzeczywistości nie zostało uczynione.

287. W decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja stoi na stanowisku, że chociaż jego stawka została obniżona do zera w 1991 r., fikcyjny podatek pobierany u źródła stanowi korzyść, ponieważ nie został uchylony. Wyjaśnia, że to obniżenie stawki do zera dla odsetek wypłacanych na podstawie umów zawartych od 1991 r. nie wyklucza, że taki system nadal ma zastosowanie do odsetek pobieranych z tytułu długoterminowych pożyczek zaciągniętych na podstawie umów zawartych przed tym rokiem. Dodaje

290. Natomiast nie uważam, by ten system mógł być traktowany jako korzyść, w sytuacji gdy stawka została obniżona do zera. Aby ocenić istnienie pomocy, należy w istocie

uwzględnić skutki, jakie taki środek może za sobą pociągać⁹⁰. Jednakże, moim zdaniem, Komisja nie wykazuje, w jaki sposób ten fikcyjny podatek przy stawce zerowej może stanowić korzyść dla otrzymujących wypłaty dokonane przez centra koordynacyjne ani tym samym dla samych centrów oraz dla grup, do których one należą. Sam fakt, że stawka ta może zostać zmieniona rozporządzeniem królewskim, nie uzasadnia uznania go za korzyść, biorąc pod uwagę, że chodzi tutaj o zwykle przypuszczenie i że rozporządzenie królewskie stanowi akt normatywny. Do tezy Komisji można by się przychylić, moim zdaniem, wyłącznie wtedy, gdyby stawka fikcyjnego podatku pobieranego u źródła mogła zostać podwyższona w poszczególnych przypadkach w ramach czysto uznaniowej praktyki administracji krajowej.

291. Wobec powyższego stoję na stanowisku, że fikcyjny podatek pobierany u źródła stanowi korzyść wyłącznie w zakresie, w jakim ma zastosowanie do stawki wyższej niż zerowa do odsetek wypłacanych na podstawie umów podpisanych przed dniem 24 lipca 1991 r.

Selektywność

292. Zgodnie z art. 87 ust. 1 WE pomoc państwa jest środkiem, który przyznaje korzyść „niektórym przedsiębiorstwom” lub „produkcji niektórych towarów”. Środek

krajowy, którego zastosowanie zależy, jak w tym przypadku, od kryteriów obiektywnych, podlega art. 87 WE jedynie w przypadku, gdy nie stanowi aktu o charakterze generalnym. Jak wskazuje Forum 187, zakłócenie konkurencji spowodowane przez akty krajowe o charakterze generalnym nie wchodzi w zakres zastosowania postanowień traktatu w zakresie pomocy państwa, ale art. 94 WE i 96 WE dotyczących zbliżenia krajowych przepisów prawnych, które mają wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku. Przepis podatkowy wchodzi więc w zakres zastosowania art. 87 WE jedynie w przypadku, gdy przybiera specyficzny lub selektywny charakter⁹¹.

293. Przeciwnie do tego, co utrzymuje Forum 187, Komisja poprawnie wykazała, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych ma selektywny charakter. Z orzecznictwa wynika bowiem, że przepis krajowy jest selektywny, w przypadku gdy w ramach danego systemu prawnego przepis ten ma na celu faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi, które znalazły się, w świetle celu realizowanego przez wspomniany system, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁹². Innymi słowy, jak podkreślił rzecznik generalny Darmon w pkt 50 i 58 swojej opinii w sprawie *Sloman Neptun*⁹³, podstawowym kryterium dla wykazania selektywnego charakteru przepisu krajowego jest jego wyjąt-

90 — Wyrok Sądu z dnia 27 stycznia 1998 r. w sprawie T-67/94 *Ladbroke Racing* przeciwko Komisji, Rec. str. II-1, pkt 52

91 — Wyroki z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie C-200/97 *Ecotrade*, Rec. str. I-7907, pkt 40, z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 *Belgia* przeciwko Komisji, Rec. str. I-3671, pkt 26, a także w sprawie C-295/97 *Piaggio*, Rec. str. I-3735, pkt 39, z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 *Hiszpania* przeciwko Komisji, Rec. str. I-1487, pkt 47, i z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 *Heiser*, Rec. str. I-1627, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

92 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie *Hiszpania* przeciwko Komisji, pkt 47, i w sprawie *Heiser*, pkt 40.

93 — Wyrok z dnia 17 marca 1993 r. w sprawach połączonych C-72/91 i C-73/91, Rec. str. I-887.

kowy charakter w odniesieniu do systemu, którego jest częścią, a przepis jest wyjątkowy, jeśli nie ma zastosowania do wszystkich przedsiębiorstw, które z uwzględnieniem charakteru i struktury systemu mogłyby z niego skorzystać.

294. Instrumenty podatkowe, które są przewidziane przez system dotyczą centrów koordynacyjnych, spełniają tę przesłankę.

295. Jak już widzieliśmy, zwolnienia z podatku od nieruchomości, z podatku kapitałowego i z podatku pobieranego u źródła, wraz z fikcyjnym podatkiem pobieranym u źródła, stanowią wyjątki od powszechnie obowiązującego belgijskiego prawa podatkowego, które miałyby zastosowanie do centrów koordynacyjnych. Okoliczność przywołana przez Forum 187, że istnieje wiele innych wyjątków od tych uregulowań podatkowych oraz że niektóre centra koordynacyjne mogłyby również z nich skorzystać, nie podważa faktu, że sporny system sam w sobie stanowi wyjątek i ogranicza korzystanie z tych zwolnień do centrów, które spełniają przewidziane w nim przesłanki. Okoliczności te są wystarczające dla wykazania selektywnego charakteru wspomnianych zwolnień.

296. Jeśli chodzi następnie o sposób określenia dochodów podlegających opodatkowaniu, Forum 187 podnosi, że sporny system nie jest selektywny, ponieważ został on przyjęty celem zapewnienia najbardziej właściwego opodatkowania międzynarodowych

grup, które utworzyły centra koordynacyjne mające świadczyć usługi na rzecz grupy, do której należą, i które zostały narażone na ryzyko podwójnego opodatkowania, w szczególności z powodu działalności „cash pooling”⁹⁴. System ten znajduje więc zastosowanie do spółek, dla których został przewidziany. Byłby on niewłaściwy dla małego przedsiębiorstwa belgijskiego i arbitralny, gdyby musiał mieć zastosowanie do wszystkich spółek.

297. Wbrew temu argumentowi Komisja podnosi, moim zdaniem słusznie, że system podatkowy centrów koordynacyjnych nie jest otwarty dla wszystkich grup międzynarodowych, ale jedynie dla tych, których spółki zależne mieszczą się w co najmniej czterech różnych krajach, które dysponują kapitałem i rezerwami wyższymi lub równymi 1 miliardowi BEF i które osiągają rocznie skonsolidowane obroty wyższe lub równe 10 miliardom BEF.

298. Jeśli uwzględnię cel, który — według Forum 187 — stanowi podstawę dla określenia zysku centrów koordynacyjnych podlegającego opodatkowaniu, to znaczy wybór systemu przystosowanego do opodatkowania usług świadczonych wewnątrz grupy i pozwalającego na uniknięcie podwójnego opodatkowania, stwierdzam, jak wskazuje Komisja w pkt 112 decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., że wyżej wspomniane przesłanki

94 — Ta działalność, jak wynika z opisu stron sporu, odpowiada codziennej centralizacji przez centrum koordynacyjne nadwyżek środków pieniężnych pewnych spółek z grupy, do której centrum należy, i pożyczaniu tych nadwyżek innym spółkom z tej samej grupy

wylęczają zastosowanie wspomnianego systemu do centrów prowadzących identyczną działalność, ale na rzecz grup o mniejszym znaczeniu, to znaczy grup, których spółki zależne mają siedziby w mniej niż czterech krajach i których kapitał, jak i obroty są niższe od wymaganych progów. Chodzi więc o środek selektywny, ponieważ jest on zastrzeżony dla „niektórych przedsiębiorstw”.

299. Wreszcie z powyższych okoliczności wynika, że Komisja, nawet jeśli wskazała w pkt 104 swojej decyzji, że argumenty, które zostały jej przedstawione w ramach formalnego postępowania wyjaśniającego, „nie pozwoliły na obalenie jej przekonania w przedmiocie istnienia tej selektywności”, nie przerzuciła ciężaru dowodu, jak utrzymuje Forum 187. Komisja w sposób przekonujący wykazała we wspomnianej decyzji, z jakich powodów środki przewidziane przez system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych są selektywne.

Uzasadnienie charakterem i strukturą systemu

300. Zgodnie z orzecznictwem sporny środek nie może zostać uznany za selektywny i w konsekwencji nie ma pomocy państwa w rozumieniu traktatu, gdy zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw w zakresie kosztów

jest uzasadnione charakterem i strukturą systemu, którego część stanowi⁹⁵.

301. W orzecznictwie przyjęto również, że to na państwie członkowskim, które wprowadziło takie zróżnicowanie w zakresie kosztów w swoim porządku prawnym, ciąży obowiązek wykazania, że jest ono rzeczywiście uzasadnione charakterem i strukturą systemu, którego część stanowi⁹⁶.

302. Forum 187 ponownie podnosi przedstawione już przez nie argumenty, zgodnie z którymi sporny system nie stanowi wyjątku w stosunku do systemu powszechnego, ale inny rodzaj opodatkowania, dyktowany logiką podatkową i koniecznością rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania usług świadczonych wewnątrz międzynarodowej grupy spółek. Twierdzi na nowo, że ten sporny system jest otwarty jedynie dla wielonarodowych grup, ponieważ problem ten wydaje się rzeczywiście złożony jedynie w przypadku licznych spółek zależnych. Ponadto system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych stanowi całość i różne środki, które przewiduje, nie powinny być oddzielnie analizowane.

95 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 *GIL Insurance i in.*, Rec. str. I-4777, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz w odniesieniu do niedawno przyjętego zastosowania wyrok z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawach połączonych C-128/03 i C-129/03 *AEM i AEM Torino*, Rec. str. I-2861, pkt 39.

96 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-159/01 *Niderlandy przeciwko Komisji*, Rec. str. I-4461, pkt 43.

303. Argumenty te nie wydają mi się wystarczające dla wykazania, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych jest uzasadniony szczególną sytuacją tych centrów lub grup, do których one należą. Forum 187 ogranicza się, moim zdaniem, do prostych twierdzeń, ale faktycznie nie wyjaśnia, dlaczego ryzyko podwójnego opodatkowania uzasadniało ograniczenie korzyści wypływających ze spornego systemu do centrów utworzonych przez grupy o pewnym znaczeniu. Nie wykazuje także, w jaki sposób ryzyko podwójnego opodatkowania czyni koniecznymi ulgi przyznane przez metodę określenia dochodów podlegających opodatkowaniu ani różne zwolnienia przewidziane przez sporny system, ani dlaczego różne środki składające się na ten system należało koniecznie podejmować łącznie. Forum 187 nie przedstawia również dowodu na to, w jaki sposób różne środki przewidziane w zakresie wspomnianego systemu są uzasadnione przez obowiązujący w Królestwie Belgii system podatkowy.

304. Uwzględnivszy te okoliczności, środki przewidziane w ramach systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych stanowią korzyść w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

— Państwowy charakter środka

305. Zgodnie z orzecznictwem celem otrzymania miłośności państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, korzyści muszą z jednej strony dać się przypisać państwu, a z drugiej strony muszą być przyznane bezpośrednio

lub pośrednio przy użyciu zasobów państwowych⁹⁷.

306. Pierwsza z tych dwóch kumulatywnych przesłanek nie jest kwestionowana i nie wydaje się, aby mogła być, ponieważ sporny system podatkowy został ustanowiony przez Królestwo Belgii.

307. Z drugiej strony Forum 187 utrzymuje, że sporny system nie spełnia drugiej przesłanki, ponieważ spowodował on wzrost wpływów podatkowych tego państwa członkowskiego. Mianowicie Belgia otrzymywała ponad 500 milionów EUR rocznie z tytułu przychodów podatkowych i składek na ubezpieczenia społeczne pochodzących z centrów koordynacyjnych. Nie doszło więc do przeniesienia zasobów państwowych.

308. Argument ten nie może zostać przyjęty. Aby przesłanka, zgodnie z którą pomoc musi być finansowana z zasobów państwowych, została spełniona, wystarczy, aby środek był rzeczywiście pokrywany, bezpośrednio lub pośrednio, z budżetu państwa⁹⁸. Zrzeczenie się przez zainteresowane państwo członkowskie pobrania opłaty lub podatku w całości lub w części stanowi pomoc państwa, gdyż

97 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Francja przeciwko Komisji, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo, oraz w sprawie GEMO, pkt 24.

98 — J.P. Keppenne, „Guide des aides d'Etat en droit communautaire — Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission”, Bruylant, Bruksela 1999, str. 112, pkt 141.

stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji w porównaniu z innymi podatnikami⁹⁹, nawet jeśli jednocześnie sporny system generuje wpływy podatkowe dla tego państwa w szczególności dzięki opodatkowaniu zysków spółek korzystających z pomocy i wynagrodzeń wypłacanych przez te przedsiębiorstwa ich pracownikom. To, co ma znaczenie dla analizy tej przesłanki, to publiczny charakter zasobów, a nie okoliczność, że sporny środek stanowi obciążenie dla budżetu zainteresowanego państwa lub że nie stanowi takiego obciążenia.

309. Jak słusznie wskazuje Komisja, przychylenie się do argumentu Forum 187 mogłoby doprowadzić do takiej sytuacji, że środek nie wchodziłby w zakres zakazu przewidzianego w art. 87 ust. 1 WE w chwili, gdyby miał na celu zachęcenie przedsiębiorstw do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej na terytorium danego państwa członkowskiego lub umożliwiłaby im zwiększenie dochodów podlegających opodatkowaniu, lub też zniechęcał do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie. Skutek ten mógłby sprzeciwiać się celom tego postanowienia. Argument ten pociągałby za sobą również fakt, że istnienie pomocy państwa mogłoby zostać ocenione dopiero po wywołaniu skutków przez sporny środek, co pozostawałoby w sprzeczności z systemem kontroli prewencyjnej nowej pomocy przewidzianym w art. 88 ust. 3 WE.

99 — Zobacz podobnie ww. wyroki w sprawie Banco Exterior de España, pkt 13 i 14, z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 16, i z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. str. I-6857, pkt 25 i 26.

— Naruszenie wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi i konkurencji

310. Forum 187 podnosi przede wszystkim, że Komisja nie uzasadniła, w jaki sposób system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych narusza handel między państwami członkowskimi. Według tego stowarzyszenia Komisja nie wyjaśniła, czy ten skutek występuje na poziomie centrów lub na poziomie grup spółek, do których one należą.

311. Forum 187 podnosi następnie, że system ten nie ma wpływu na handel między państwową, ponieważ w braku spornego systemu grupy wielonarodowe dokonywałyby takich samych operacji wewnętrznych z innego kraju. Forum 187 podkreśla w tym względzie, że w innych państwach członkowskich istnieją systemy porównywalne do systemu belgijskiego. Umieszczenie centrów koordynacyjnych nie ma również znaczenia dla handlu międzypaństwowego, ponieważ centra te dokonują operacji wewnątrz grupy.

312. Forum 187 podnosi również, że Komisja nie wykazała, w jaki sposób została wzmocniona pozycja spółek posiadających centra koordynacyjne względem spółek konkurencyjnych. Według tego stowarzyszenia Komisja nie uwzględniła zasady jednolitości gospodarczej, zgodnie z którą działalność prowadzona wewnątrz tej samej grupy nie może być traktowana jako działalność kon-

kurencyjna wobec osób trzecich. Nie ma także możliwości konkurencji między centrami koordynacyjnymi.

313. Ponadto rozpatrywany system jest otwarty dla wszystkich grup wielonarodowych, tak że nie ma zakłócenia konkurencji na tym poziomie. Podobnie, te grupy wielonarodowe nie mogą konkurować z małymi przedsiębiorstwami, które nie dokonują operacji transgranicznych typu „cash pooling” i nie podlegają podwójnemu opodatkowaniu wewnętrznych transferów finansowych.

314. Te różne argumenty nie wydają mi się zasadne.

315. Przede wszystkim z decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. wynika, że Komisja poprawnie wskazała, dlaczego uważa, że sporny system ma wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi i zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji. I tak, wskazała w motywie 100 tej decyzji, że korzyści, z których korzystają wspomniane centra, wzmacniają ich pozycję konkurencyjną w sektorze usług świadczonych na rzecz członków grupy, do której należą, w ramach którego między innymi konkurują w bezpośredni sposób z instytucjami finansowymi i powierniczymi, firmami konsultingowymi specjalizującymi się w podatkach, rekrutacji i informatyce, itp. Korzyści te wzmacniają również pozycję konkurencyjną spółek tejsze grupy prowadzących działalność w licznych sektorach gospodarki. Komisja

dodała, że wszystkie te sektory stanowią przedmiot ożywionego handlu międzynarodowego i wewnątrzspółnotowego, zaś wielkie spółki wielonarodowe konkurują w bezpośredni sposób z innymi przedsiębiorstwami wielonarodowymi lub lokalnymi wszelkich rozmiarów.

316. Przeciwnie do tego, co utrzymuje Forum 187, Komisja wykazała zatem, że wzmocniona pozycja zarówno centrów koordynacyjnych, jak i spółek grupy, do której należą, wywarła wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi, a także na konkurencję.

317. Ponadto analiza ta wydaje się mi uzasadniona.

318. W przedmiocie wpływu spornego systemu na konkurencję należy przypomnieć, że pojęcie to stanowi przedmiot szerokiej wykładni. Zgodnie z orzecznictwem do zakłócenia konkurencji wystarczy, że dany środek zmniejsza obciążenia przedsiębiorstwa, które korzysta z tego środka, i tym samym umacnia jego pozycję w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących z nim¹⁰⁰.

100 — Wyroki z dnia 17 września 1980 r. w sprawie 730/79 Philip Morris przeciwko Komisji, Rec. str. 2671, pkt 11, oraz z dnia 11 listopada 1987 r. w sprawie 259/85 Francja przeciwko Komisji, Rec. str. 4393, pkt 24.

319. Moim zdaniem Komisja słusznie uznała, że korzyści przyznane centrom koordynacyjnym zakłócają konkurencję pomiędzy tymi centrami i usługodawcami w sektorze finansowym, powierniczym, informatycznym i rekrutacji, to znaczy pomiędzy usługodawcami oferującymi usługi identyczne z usługami świadczonymi przez te centra. Nie jest podważane przez Forum 187 i nie wydaje się być podważalne stwierdzenie, że te różne rodzaje działalności usługowej są niewątpliwie przedmiotem konkurencji w Unii. Co się tyczy okoliczności podniesionej przez Forum 187, według której rozpatrywane centra mogą świadczyć usługi wyłącznie na rzecz spółek z ich grupy, nie przeszkadza to, by świadcząc te usługi, centra te konkurowały z usługodawcami zagranicznymi, którzy świadczą identyczne usługi. Jak podnosi Komisja, niższe podatki obejmujące centra koordynacyjne zachęcają spółki z grupy do korzystania z usług oferowanych przez te centra, a nie z usług oferowanych przez innych usługodawców. W argumentach przedstawionych przez Forum 187 nie znajduję przekonującego wytłumaczenia, które wykazywałoby, że usługi świadczone przez te centra na rzecz spółek z ich grupy nie mogą być świadczone przez innych usługodawców.

320. Podobnie przychyliam się do analizy Komisji w przedmiocie wpływu na konkurencję na poziomie spółek grup wielonarodowych, które utworzyły 220 lub 230 centrów koordynacyjnych działających w Belgii. Sporny system wzmacnia pozycję tych spółek w stosunku do ich konkurentów, ponieważ pozwala im korzystać z usług świadczonych przez centra koordynacyjne na korzystniejszych warunkach aniżeli te, które wynikałyby

z samych korzyści skali na skutek koncentracji odpowiednich zadań. Jako że spółki te działają w wielu gałęziach gospodarki, które również mogą być bardzo zróżnicowane, i w tym miejscu posłużę się przykładami podanymi przez Forum 187, takimi jak sprzedaż pojazdów samochodowych lub artykułów spożywczych, w których istnieje skuteczna konkurencja, stoję na stanowisku, że taki system podatkowy właśnie z powodu szerokiego zakresu działalności grup wielonarodowych, którym przysparza korzyści, wpływa nieuchronnie na konkurencję.

321. Argument podniesiony przez Forum 187, zgodnie z którym zakwestionowany system jest otwarty dla wszystkich grup wielonarodowych, nie wydaje mi się podważać zasadności tej analizy. Jak podkreśla Komisja, z jednej strony ten argument nie jest prawdziwy, gdyż system ten jest otwarty jedynie dla grup, które mają pewne znaczenie z punktu widzenia miejsca wykonywania działalności, kapitału i obrotów. Z drugiej strony te międzynarodowe grupy mogą również, w zależności od wykonywanej przez nie działalności, konkurować z przedsiębiorstwami krajowymi.

322. Wreszcie nie wydaje się wątpliwe, że sporny system ma wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi. Przesłanka ta również jest przedmiotem szerokiej wykładni, ponieważ zgodnie z orzecznictwem, w przypadku gdy pomoc przyznana przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurencyjnych w ramach wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej,

należy uznać, że pomoc ma wpływ na te przedsiębiorstwa¹⁰¹.

323. Powody, dla których Komisja słusznie uznała, że sporny system może zakłócać konkurencję, wykazują również, że ma on wpływ na wymianę handlową wewnątrz Wspólnoty. Wobec faktu, że centra koordynacyjne świadczą usługi spółkom z grup, do których należą, które wykonują działalność w co najmniej czterech różnych państwach, nie ulega wątpliwości, że sporny system zakłóca konkurencję w ramach wewnątrz-wspólnotowej wymiany handlowej.

324. Uwzględniając wyżej przedstawione okoliczności, stoję także na stanowisku, iż nie jest niezbędne, by Komisja wchodziła w szczególności i badała skutki spornego systemu dla szczególnej sytuacji, w jakiej znajdują się niektóre przedsiębiorstwa. Moim zdaniem z całości przedstawionych okoliczności wynika jasno, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych spełnia poszczególne przesłanki wymagane przez art. 87 ust. 1 WE i nie ma potrzeby popierania tej oceny konkretnymi przykładami skutków wywieranych na korzyść pewnych centrów lub pewnych grup.

325. Uwzględniając całość powyższych rozważań, stwierdzam, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych spełnia przesłanki wymagane przez art. 87 ust. 1 WE i tym samym wchodzi w zakres zastosowania tego postanowienia.

326. Wobec powyższego proponuję oddalenie zarzutu opartego na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE jako bezzasadnego.

iii) Zarzut oparty na braku uzasadnienia

327. Forum 187 podnosi, że obowiązek uzasadnienia zaostrza się w stopniu, w jakim rozpatrywana decyzja może naruszać interesy jednostek oraz że w tym przypadku obowiązek ten ciąży szczególnie, ponieważ Komisja zmienia dwie decyzje, które wydała ponad 15 lat wcześniej.

328. Forum 187 utrzymuje, że Komisja nie wyjaśniła, dlaczego jej dwie wcześniejsze decyzje były błędne. Powołuje się w tym względzie na wyrok wydany w sprawie Stork Amsterdam przeciwko Komisji¹⁰², w którym

101 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Philip Morris przeciwko Komisji, pkt 11, i w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 33.

102 — Wyrok Sądu z dnia 17 lutego 2000 r. w sprawie T-241/97, Rec. str. II-309.

Sąd z powodu braku uzasadnienia stwierdził nieważność decyzji Komisji, w której zajęła ona stanowisko odmienne od stanowiska przyjętego we wcześniejszej decyzji

329. Forum 187 zarzuca również Komisji, że nie wyjaśniła, na czym polegał rozwój wspólnego rynku.

330. Powyższe zarzuty nie wydają się mi zasadne.

331. Co się tyczy w pierwszej kolejności zarzutu braku wyjaśnienia w przedmiocie rozwoju wspólnego rynku, jest on nieistotny dla sprawy, ponieważ — jak wykazałem to wcześniej — zmiana oceny Komisji w zakresie uznania spornego systemu za pomoc państwa nie opiera się na rozwoju rynku.

332. W odniesieniu do zarzutu drugiego Forum 187 ma prawo utrzymywać, że obowiązek uzasadnienia ciąży szczególnie, w sytuacji gdy Komisja zmienia swoją wcześniejszą ocenę dotyczącą istnienia pomocy. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że uzasadnienie aktu wspólnotowego, jakiego wymaga art. 253 WE, powinno być dostosowane do charakteru tego aktu i przedstawiać w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie instytucji, która wydała akt,

pozwalając zainteresowanym poznać podstawy podjętej decyzji, a właściwemu sądowi dokonać jej kontroli¹⁰³. Kiedy, tak jak w tym przypadku, Komisja uznaje za pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem krajowy system podatkowy, który został jej zgłoszony i w stosunku do którego wydała decyzję, iż nie stanowi on pomocy państwa, jej decyzja powinna umożliwić temu państwu członkowskiemu oraz zainteresowanym stronom należyte zrozumienie powodów, dla których Komisja uważa, że spełnia on każdą z przesłanek wymaganych przez art. 87 ust. 1 WE.

333. Jak stwierdziłem w ramach badania poprzedniego zarzutu, Komisja spełniła obowiązek uzasadnienia, ponieważ motywy jej decyzji pozwoliły Forum 187 podważyć w sposób pogłębiony jej ocenę w przedmiocie istnienia pomocy państwa i, moim zdaniem, pozwalają one Trybunałowi na dokonanie kontroli ich zasadności.

334. Nie sądzę, że w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja powinna ponadto wyjaśnić, z jakich powodów doszła do przeciwnego wniosku w swoich decyzjach wydanych w 1984 r. i w 1987 r., jak również w swojej odpowiedzi udzielonej w 1990 r. na interpelację parlamentarną przez komisarza ds. konkurencji. Jak już wykazałem, pojęcie pomocy państwa zdefiniowane w art. 87 ust. 1 WE odpowiada sytuacji obiektywnej i powody, dla których Komisja dokonała

103 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 9 lipca 1969 r. w sprawie 1/69 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. 277, pkt 9, i z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-310/99 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-2289, pkt 48.

odmiennej oceny w swoich wcześniejszych decyzjach, nie są istotne w przypadku badania kwestii, czy rozpatrywany system wchodzi w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE.

335. W świetle tych okoliczności stoję na stanowisku, że należy oddalić zarzut oparty na braku uzasadnienia w zakresie, w jakim opiera się na wyżej przedstawionych zastrzeżeniach.

b) Wnioski Królestwa Belgii i Forum 187 o stwierdzenie częściowej nieważności decyzji z dnia 17 lutego 2003 r.

336. Chciałbym przypomnieć, że w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja uznała, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem i zakazała Królestwu Belgii obejmowania tym systemem nowych podmiotów gospodarczych.

337. Co się tyczy zezwoleń w okresie ich ważności, Komisja przyznała, że jej decyzje z 1984 r. i z 1987 r. oraz jej odpowiedź na interpelację parlamentarną nr 1735/90 udzielona przez komisarza ds. konkurencji w 1990 r. stworzyły uzasadnione oczekiwania u centrów koordynacyjnych, iż rozpatrywany

system podatkowy nie narusza postanowień traktatu w zakresie pomocy państwa. Wskazała ona, iż z jednej strony z powodu dużych nakładów inwestycyjnych, jakie te centra oraz grupy, do których one należą, mogły dokonać oraz z drugiej strony długoterminowych zobowiązań podjętych przez te centra, poszanowanie uzasadnionych oczekiwań beneficjentów rozpatrywanego systemu uzasadnia przyjęcie, że centra zatwierdzone przed dniem 31 grudnia 2000 r., które dysponowały ważnym zezwoleniem w dniu notyfikowania jej decyzji, to jest w dniu 17 lutego 2003 r., mogą być objęte omawianym systemem aż do upływu terminu ważności posiadanego zezwolenia, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r.

338. Komisja zdecydowała jednakże, że nie mogą zostać przedłużone zezwolenia obowiązujące w dniu 31 grudnia 2000 r., których termin ważności upływa po dniu 17 lutego 2003 r.

339. Komisja podniosła w motywie 120 decyzji, że zezwolenia nie dają żadnego prawa do trwałości ani korzystnego charakteru rozpatrywanego systemu, nawet w okresie obowiązywania zezwolenia, i nie mogą w żadnym wypadku przyznać prawa do przedłużenia systemu poza datę, w której wygasają obowiązujące zezwolenia. Dodała, że wyraźne ograniczenie zezwoleń do 10 lat wyłącza możliwość istnienia uzasadnionych oczekiwań co do automatycznego przedłu-

żenia okresu obowiązywania systemu, które wiązałyby się z teoretycznie nieograniczonym w czasie zezwoleniem.

340. Artykuł 2 akapity drugi i trzeci decyzji Komisji przewiduje, że:

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

Jeśli chodzi o centra, które zostały zatwierdzone przed dniem 31 grudnia 2000 r., to system może zostać utrzymany aż do wygaśnięcia indywidualnego zezwolenia obowiązującego w tym dniu, 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”.

341. Królestwo Belgii wnioskuję o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji w zakresie, w jakim nie zezwała ona na przedłużenie, nawet tymczasowe, ważności zezwoleń centrów koordynacyjnych, które objęte były rozpatrywanym systemem w dniu 31 grudnia 2000 r. i których zezwolenie wygasa przed dniem 31 grudnia 2010 r.

342. Forum 187 wnioskuję o stwierdzenie nieważności tej samej decyzji w zakresie, w jakim nie przewiduje ona stosownych środków przejściowych dla centrów, których zezwolenie wygasa w 2003 r., po dniu 17 lutego, oraz w 2004 r.

343. Zbadam te dwa wnioski razem, ponieważ wniosek Forum 187 zawarty jest we wniosku Królestwa Belgii.

344. Królestwo Belgii podnosi cztery zarzuty na poparcie swojej skargi. Zarzut pierwszy oparty jest na naruszeniu art. 88 ust. 2 WE oraz zasad pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań i proporcjonalności.

345. W zarzucie drugim podnosi ono naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do możliwości przedłużenia zezwolenia.

346. W zarzucie trzecim Królestwo Belgii podnosi, że decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. narusza ogólną zasadę równego traktowania.

347. Zarzut czwarty jest oparty na braku uzasadnienia.

348. Ze swej strony Forum 187 podnosi dwa zarzuty oparte, odpowiednio, na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz na braku uzasadnienia.

349. Rozpoczne od zbadania naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań podniesionego przez Królestwo Belgii w ramach jego dwóch pierwszych zarzutów, jak również przez Forum 187.

i) W przedmiocie naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań

— Argumentacja stron

Królestwo Belgii

350. Królestwo Belgii utrzymuje, że Komisja wyraźnie oparła swoją decyzję w kwestii okresu przejściowego, który powinien zostać przyznany centrom koordynacyjnym, na kodeksie postępowania i na pracach Rady Ecofin. Podkreśla również, że data 31 grudnia 2000 r. oraz data 31 grudnia 2010 r. odpowiadają datom figurującym w porozumieniu zasadniczym przyjętym przez Radę w dniu 21 stycznia 2003 r., na podstawie którego centra objęte spornym systemem w dniu 31 grudnia 2000 r. mogą z niego korzystać przez okres 10 lat, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r. Zwraca jednakże uwagę

na to, że Komisja nie przychyliła się do całości stanowiska Rady. Podnosi również, że w dniach 26 i 27 listopada 2000 r. Rada przyjęła notę prezydencji, która przewidywała, że zakwestionowany system podatkowy zostanie utrzymany w mocy dla wszystkich objętych nim centrów aż do dnia 31 grudnia 2005 r. Decyzja Komisji jest więc niespójna.

351. Podnosi również, że takie stanowisko Rady spowodowało, że belgijski minister finansów poinformował oficjalnie izbę reprezentantów Belgii w dniu 20 grudnia 2000 r. o możliwości przedłużenia terminu ważności aż do 31 grudnia 2005 r. Dodaje, że możliwość objęcia zakwestionowanym systemem centrów koordynacyjnych aż do tej daty została powtórzona przez Komisję w jej propozycji właściwych środków z dnia 11 lipca 2001 r.

352. Królestwo Belgii wywodzi z powyższego, że zarówno ono samo, jak i centra koordynacyjne miały uzasadnione oczekiwania co do faktu, że centra, w przypadku których termin ważności zezwolenia upływał przed końcem 2005 r., nie utraciły możliwości korzystania z niego ze skutkiem natychmiastowym, ale mogły skorzystać z przedłużenia tego zezwolenia co najmniej do dnia 31 grudnia 2005 r.

353. Królestwo Belgii utrzymuje również, że centra koordynacyjne miały uzasadnione

oczekiwania co do możliwości skorzystania z przedłużenia ważności ich zezwolenia na podstawie przepisów rozpatrywanego systemu podatkowego. Wyjaśnia, że to przedłużenie następowało automatyczne, skoro tylko spełnione były wymagane przesłanki, i że na tej podstawie centra, w przypadku których termin ważności zezwolenia upływał w miesiącach następujących po notyfikowaniu decyzji Komisji, miały zobowiązania długoterminowe. Utrzymuje, że zakaz przedłużenia zezwolenia skutkuje dla centrów koordynacyjnych dużymi obciążeniami podatkowymi, w szczególności ze względu na podatek pobierany u źródła od odsetek wypłacanych przez te centra, w tym również odsetek wypłaconych w ramach „cash pooling”.

354. W odpowiedzi na argument Komisji, zgodnie z którym Królestwo Belgii oraz zainteresowane centra koordynacyjne otrzymały pewne „sygnały”, że rozpatrywany system podatkowy nie może zostać utrzymany, skarżący podnosi, że ten argument został oddalony w wyżej wymienionym postanowieniu o zarządzeniu środków tymczasowych z dnia 26 czerwca 2003 r., ponieważ oznacza on, że postępowanie kontradyktoryjne przewidziane w art. 88 WE jest pozbawione wszelkiej użyteczności. Podkreśla ponadto, że aż do notyfikowania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. ani centra, ani ono samo nie mogły wiedzieć, że ta data zostanie przyjęta przez Komisję jako data, począwszy od której, zezwolenia nie mogą być już przedłużane.

Forum 187

355. Forum 187 również podnosi, że mając na uwadze zaaprobowanie rozpatrywanego systemu przez Komisję, w 1984 r., w 1987 r., a następnie w 1990 r., centra koordynacyjne mogły mieć uzasadnione przekonanie, że mają prawo kontynuować wykonywanie swojej działalności i że prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie przedłużeniu terminu ważności posiadanych przez nie zezwoleń.

356. Podnosi również, że centra, których zezwolenie wygasło w latach 2003 i 2004, potrzebują okresu przejściowego na przeprowadzenie reorganizacji oraz w razie potrzeby przeniesienie działalności do innego kraju z powodu ograniczeń wynikających z belgijskiego prawa pracy, ogromu pracy, jaki wiąże się z przekonfigurowaniem ich systemów informatycznych oraz z powodu renegotjacji długoterminowych zobowiązań handlowych i finansowych podjętych w związku z wykonywaną przez nie działalnością. Zdaniem Forum 187 centra te potrzebują 2-letniego okresu przejściowego.

357. Forum 187 podważa również powody, dla których Komisja uznała, że przyznanie środków przejściowych tym centrom jest nieuzasadnione. Wyjaśnia, iż podniesiona przez Komisję okoliczność, że zezwolenia nie dawały automatycznego prawa do ich przedłużenia, jest bez znaczenia dla kwestii, czy dane centra powinny mieć prawo do okresu dostosowawczego. Komisja nie uwz-

ględnia ciężącego na niej obowiązku naprawy szkody wyrządzonej na skutek zmiany jej oceny. Nie uwzględnia również faktu, że centra wiedziały, że ich zezwolenie będzie przedłużone.

w trakcie całego postępowania Królestwo Belgii podtrzymywało inną opcję, która została przyjęta w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., zgodnie z którą skutki zezwolenia miały trwać aż do upływu terminu ich ważności, bez możliwości przedłużenia.

Komisja

358. Przede wszystkim Komisja podważa, że prace Rady Ecofin mogły stworzyć uzasadnione oczekiwania po stronie Królestwa Belgii oraz centrów koordynacyjnych. Komisja utrzymuje również, że polityczne wnioski Rady w zakresie opodatkowania spółek, które nie stanowią aktu prawnego, nie mogą ograniczać jej działań, które zobowiązana jest podejmować w ramach swoich wyłącznych uprawnień w zakresie pomocy państwa. Dodatkowo wyjaśnia, że stanowisko przyjęte podczas posiedzenia Rady w dniach 26 i 27 listopada 2000 r. nie może być interpretowane w sposób, w jaki dokonał tego rząd belgijski w swoim oświadczeniu przed izbą reprezentantów Belgii.

359. W odniesieniu do jej propozycji właściwych środków Komisja podnosi, że nie stanowią one aktu końcowego i że ma ona prawo zmienić ich treść w następstwie uwag państwa członkowskiego będącego ich adresem. Wyjaśnia ponadto, że zgodnie z logiką leżącą u podstaw jej propozycji wszystkie centra koordynacyjne miały uzyskać jednokowy okres minimalny, zanim zostanie uchylony rozpatrywany system oraz że

360. Komisja podważa następnie, jakoby system prawny odnoszący się do centrów koordynacyjnych przyznawał im automatycznie prawo do przedłużenia ich zezwolenia. Utrzymuje, że Królestwo Belgii nie dało żadnej gwarancji centrom koordynacyjnym odnośnie do trwałości korzyści, jakie zostały im przyznane, oraz odnośnie do automatycznego przedłużenia zezwolenia, ponieważ w stosunku do niego należy dochować tego samego postępowania i tych samych przesłanek, co w przypadku początkowego zezwolenia. Zdaniem Komisji sam fakt, że zezwolenie miało ograniczony okres ważności, oznacza, że nie przyznawało im żadnego prawa po upływie jego ważności. Komisja podkreśla ponadto, że już przed wydaniem decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. rozpatrywany system został zmieniony przez Królestwo Belgii oraz że tym zmianom, które ograniczyły przyznane początkowo korzyści, nie towarzyszyły środki przejściowe.

361. Komisja wskazuje ponadto, że Królestwo Belgii oraz centra koordynacyjne otrzymały wcześniej pewne sygnały przed wydaniem decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., które informowały je, że rozpatrywany system nie może zostać utrzymany. Przywołuje ona w tym względzie kodeks postępowania przyjęty przez Radę oraz sprawozdanie grupy ds. kodeksu postępowania. Przywołuje również swój komunikat w sprawie stosowania reguł

dotyczących pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem przedsiębiorstw, swoje żądanie skierowane w lutym 1999 r. do władz belgijskich dostarczenia informacji o rozpatrywanym systemie, swoją propozycję właściwych środków przesłała do tych władz w dniu 11 lipca 2001 r. i wreszcie decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego z dnia 27 lutego 2002 r. Dodaje również, że wszystkie te środki były przedmiotem publikacji lub komunikatów prasowych.

362. Komisja wyjaśnia, że jedyne uzasadnione oczekiwania, na które centra mogą się zasadnie powoływać, to oczekiwania, które mogły stworzyć jej wcześniejsze decyzje. Utrzymuje, że uwzględniła te oczekiwania, przyznając okres przejściowy centrům, które posiadały ważne zezwolenie w momencie notyfikowania decyzji i przyjmując, że mogą z niego korzystać aż do upływu jego ważności, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r. Jednakże z powyżej przedstawionych względów Komisja słusznie przyjęła, że dostęp do systemu lub przedłużenie stosowania tego systemu są wykluczone od momentu notyfikowania decyzji, aby umożliwić stopniowe wygasanie skutków tego systemu, w miarę jak upływa termin ważności zezwoleń.

363. Komisja podważa również, że jej decyzja pociągnęła za sobą natychmiastowe zaprzestanie wykonywania działalności przez centra, które nie mogły już korzystać ze spornego systemu. Wyjaśnia z jednej strony, że jej decyzja nie nakazała centrům koordynacyjnym zaprzestania działalności. Przypomina z drugiej strony, że Forum 187

utrzymywało, że środki przyjęte w ramach rozpatrywanego systemu nie przysparzały żadnej korzyści tym centrům. Komisja sprzeciwia się w tym względzie argumentacji Królestwa Belgii, zgodnie z którą jej decyzja skutkuje dla centrów koordynacyjnych nadmiernym wzrostem ciężarów podatkowych oraz podwójnym opodatkowaniem.

364. Wreszcie Komisja sprzeciwia się z podobnych powodów argumentom podniesionym przez Forum 187 i utrzymuje, że nie było ani konieczne, ani stosowne przyjęcie środków przejściowych dla centrów, których zezwolenie wygasa w latach 2003 i 2004.

— Ocena

365. Rozpocznę od krótkiego przypomnienia treści zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

366. Zasada ta zdobywała stopniowo swoje miejsce we wspólnotowym porządku prawnym utworzone jej przez orzecznictwo, w którym określano ją jako „naczelną zasadę

prawa” chroniącą jednostki¹⁰⁴, „fundamentalną zasadę Wspólnoty”¹⁰⁵ czy jeszcze jako „zasadę ogólną”¹⁰⁶. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowi więc ogólną zasadę prawa wspólnotowego, w świetle której może być kontrolowana zgodność z prawem aktów przyjętych przez instytucje wspólnotowe.

367. Jawi się ona jako uzupełnienie zasady pewności prawa, która wymaga, by ustawodawstwo wspólnotowe było pewne, a jego zastosowanie możliwe do przewidzenia dla podmiotów prawa, zaś w przypadku zmiany przepisu ma ona na celu zapewnienie ochrony sytuacji nabytych zgodnie z prawem przez jedną lub wiele osób fizycznych lub prawnych¹⁰⁷.

368. Uwzględniając jej subiektywny charakter, trudno jest podać wyczerpującą definicję zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Jednakże z punktu widzenia jej zastosowania w orzecznictwie można powiedzieć, że naruszenie tej zasady następuje, w sytuacji gdy spełnione są następujące przesłanki. Przede wszystkim musi istnieć akt lub zachowanie ze strony administracji wspólnotowej, które mogło doprowadzić do powstania tych oczekiwań. Zgodnie bowiem z orzecznictwem

można powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w stosunku do aktu wspólnotowego wyłącznie w zakresie, w jakim Wspólnota sama stworzyła wcześniej sytuację, która mogła spowodować powstanie takich oczekiwań¹⁰⁸. Ta sytuacja stanowi swego rodzaju „podstawę” oczekiwań osoby, której dotyczy. Ponadto musi chodzić o konkretne zapewnienia¹⁰⁹.

369. Następnie osoba, której to dotyczy, nie może być w stanie przewidzieć zmiany linii postępowania przyjętej wcześniej przez administrację wspólnotową. Zgodnie bowiem z orzecznictwem, jeśli rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy jest w stanie przewidzieć wydanie aktu wspólnotowego mogącego wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w razie wydania takiego aktu¹¹⁰. Oczekiwania powstałe na skutek aktu lub zachowania administracji wspólnotowej są więc „zasadne” i wobec

104 — Wyrok z dnia 14 maja 1975 r. w sprawie 74/74 CNTA przeciwko Komisji, Rec. str. 533, pkt 44, i ww. wyrok w sprawie Sofrimport przeciwko Komisji, pkt 26

105 — Wyroki z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-104/97 P Atlanta przeciwko Wspólnocie Europejskiej, Rec. str. I-6983, pkt 52, i z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. str. I-4983, pkt 73.

106 — Wyroki z dnia 19 maja 1992 r. w sprawach połączonych C-104/89 i C-37/90 Mulder i in. przeciwko Radzie i Komisji, Rec. str. I-3061, pkt 15, i z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-403/99 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-6883, pkt 35.

107 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Duff i in., pkt 20, i wyrok z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-107/97 Rombi i Arkopharma, Rec. str. I-3367, pkt 66.

108 — Wyroki z dnia 19 maja 1983 r. w sprawie 289/81 Mavridis przeciwko Parlamentowi, Rec. str. 1731, pkt 21, z dnia 10 stycznia 1992 r. w sprawie C-177/90 Kühn, Rec. str. I-35, pkt 14, ww. wyrok w sprawie Rombi i Arkopharma, pkt 67, oraz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-459/02 Gerekenis i Procola, Zb.Orz. str. I-7315, pkt 29.

109 — Wyrok z dnia 25 maja 2000 r. w sprawie C-82/98 P Kögler przeciwko Trybunałowi Sprawiedliwości, Rec. str. I-3855, pkt 33; postanowienie z dnia 13 grudnia 2000 r. w sprawie C-44/00 P Sodima przeciwko Komisji, Rec. str. I-11231, pkt 50–52, i wyrok z dnia 6 marca 2001 r. w sprawie C-274/99 P Connolly przeciwko Komisji, Rec. str. I-1611, pkt 113.

110 — Wyroki z dnia 11 marca 1987 r. w sprawie 265/85 Van den Bergh en Jurgens i Van Dijk Food Products przeciwko Komisji, Rec. str. 1155, pkt 44, z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie C-22/94 Irish Farmers Association i in., Rec. str. I-1809, pkt 25, z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawach połączonych C-37/02 i C-38/02 Di Lenardo i Dilexport, Rec. str. I-6911, pkt 70, i ww. wyrok w sprawie VEMW i in., pkt 74.

powyższego powinny podlegać ochronie, jeżeli zainteresowana osoba mogła w sposób rozsądny polegać na utrzymaniu lub stabilności sytuacji w ten sposób stworzonej, jak mógłby to uczynić „rozsądny i przezorny” podmiot gospodarczy.

370. Wreszcie interes wspólnotowy leżący u podstaw zaskarżonego aktu nie uzasadnia naruszenia uzasadnionych oczekiwań zainteresowanej osoby. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, gdy wyważenie interesów wchodzących w grę wykazuje, że w danych okolicznościach sprawy interes wspólnotowy nie ma pierwszeństwa nad interesem osoby zainteresowanej utrzymaniem sytuacji, którą w sposób zasadny mogła uważać za trwałą¹¹¹.

371. Wobec powyższego zbadam, czy wspomniane powyżej przesłanki są spełnione w ramach niniejszego sporu.

Podstawa oczekiwań

372. Komisja przyznaje, że jej decyzje wydane w 1984 r. i w 1987 r., jak również odpowiedź udzielona w 1990 r. przez komisarza ds. konkurencji na interpelację parlamentarną nr 1735/90, stworzyły uzasadnione

oczekiwania wobec braku niezgodności systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych z postanowieniami traktatu w zakresie pomocy państwa¹¹².

373. Spór pomiędzy stronami dotyczy dwóch następujących punktów. Przede wszystkim Królestwo Belgii i Komisja nie są zgodne w kwestii, czy wnioski z posiedzenia Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r., jak również propozycja właściwych środków przedstawiona przez Komisję, mogą stworzyć uzasadnione oczekiwania co do utrzymania spornego systemu podatkowego co najmniej do dnia 31 grudnia 2005 r. dla wszystkich centrów koordynacyjnych. Następnie Królestwo Belgii oraz Forum 187, z jednej strony, i Komisja, z drugiej strony, nie zgadzają się ze sobą w kwestii, czy biorąc pod uwagę system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych, decyzje tej instytucji wydane w 1984 r. i w 1987 r., jak również odpowiedź udzielona w 1990 r. przez komisarza ds. konkurencji, pozwalają tym centrom pokładać oczekiwania w przedłużeniu ich zezwolenia.

374. W przedmiocie pierwszego punktu dotyczącego oczekiwań zrodzonych przez prace Rady Ecofin oraz propozycję właściwych środków przedstawioną przez Komisję nie uważam, by stanowisko Królestwa Belgii mogło zostać przyjęte.

111 — Zobacz w przedmiocie przykładów wyważenia wchodzących w grę interesów ww. wyrok w sprawie *De Compte przeciwko Parlamentowi*, pkt 39, i wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-183/95 *Affish*, Rec. str. I-4315, pkt 57.

112 — Te uzasadnione oczekiwania, jak zostało przedstawione, zostały wyraźnie uznane przez Komisję w motywie 122 jej decyzji.

375. Co się tyczy przede wszystkim wniosków Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r., nie uważam, by mogły one zrodzić uzasadnione oczekiwania co do utrzymania rozpatrywanego systemu co najmniej do dnia 31 grudnia 2005 r. zarówno u Królestwa Belgii, jak również u centrów koordynacyjnych z następujących powodów.

376. Jak podnosi Komisja, wnioski przyjęte przez państwa członkowskie podczas posiedzenia Rady w dniach 26 i 27 listopada 2000 r. są aktem o charakterze politycznym, który pełni funkcję deklaracji i który jako taki nie może rodzić skutków prawnych. Te wnioski nie mogą więc ani wiązać, ani ograniczać działań Komisji w wykonywaniu jej wyłącznych kompetencji, które zostały jej przyznane przez traktat w zakresie pomocy państwa.

377. Ta analiza znaczenia wniosków Rady Ecofin nie jest podważana przez Królestwo Belgii. Należy pod tym względem podnieść, że Królestwo Belgii wyjaśniło w swojej odpowiedzi z dnia 30 sierpnia 2002 r. skierowanej do Komisji na pytania postawione przez tę instytucję w odniesieniu do zakresu uzasadnionych oczekiwań w niniejszej sprawie, że „dyskusje na poziomie Rady na temat kodeksu postępowania toczą się poza ramami prawnymi dotyczącymi pomocy państwa. Chodzi w istocie o działania polityczne, które doprowadzą do rezultatu dopiero pod koniec 2002 r.”¹¹³.

113 — Załącznik nr 36 do skargi Królestwa Belgii, str. 9.

378. Uwzględniając swoją własną analizę znaczenia wniosków Rady, Królestwo Belgii nie może twierdzić, że wnioski te dostarczyły mu uzasadnionych zapewnień w przedmiocie treści środków przejściowych, jakie Komisja byłaby skłonna przyjąć, na wypadek gdyby stwierdziła, że sporny system podatkowy stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem¹¹⁴.

379. Przychyłam się do opinii, że taką samą ocenę należy przyjąć odnośnie do centrów koordynacyjnych. Wiadomo, że w dziedzinie pomocy państwa prawo beneficjentów pomocy do powoływania się na uzasadnione oczekiwania co do jej zgodności z prawem uzależnione jest od spełnienia przesłanki poszanowania procedury przewidzianej w traktacie. Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że staranny podmiot gospodarczy powinien zazwyczaj być w stanie upewnić się co do poszanowania tej procedury¹¹⁵. Wymagania te opierają się na obowiązkowym charakterze kontroli sprawowanej przez Komisję zgodnie z art. 88 WE.

380. Z powyższego można zatem wywieść, że co do zasady w zakresie pomocy państwa podmioty gospodarcze mogą powoływać się na uzasadnione oczekiwania wyłącznie w sytuacji, która nie narusza kompetencji przyznanych Komisji przez art. 88 WE.

114 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawach połączonych 87/77, 130/77, 22/83, 9/84 i 10/84 Salerno i in. przeciwko Komisji i Radzie, Rec. str. 2523, pkt 59.

115 — Wyrok z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie C-24/95 Alcan Deutschland, Rec. str. I-1591, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

Innymi słowy, podmioty gospodarcze powinny znać kompetencje, jakie przyznaje Komisji traktat w dziedzinie pomocy państwa.

381. W świetle tego orzecznictwa stoję na stanowisku, że centra koordynacyjne, nawet przy założeniu, że znane im były wnioski z posiedzenia Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r., nie mogły pokładać oczekiwań w wiążącym dla Komisji charakterze tych wniosków.

382. Ponadto, jak podkreśla Komisja, treść propozycji prezydencji przyjętej na posiedzeniu Rady w dniach 26 i 27 listopada 2000 r. nie jest jednoznaczna. Propozycja ta została bowiem sformułowana w następujący sposób: „Prezydencja proponuje Radzie [...] przyjąć, że w przypadku przedsiębiorstw, które są objęte szkodliwym systemem w dniu 31 grudnia 2000 r., skutki tych szkodliwych systemów wygasają najpóźniej w dniu 31 grudnia 2005 r., niezależnie od tego, czy chodzi o systemy, które zostały ustanowione na czas określony czy czas nieokreślony”¹¹⁶. Powyższa propozycja mogła być zatem rozumiana w ten sposób, że dzień 31 grudnia 2005 r. stanowi ostateczną datę, w której 10-letnie zezwolenia ważne w dniu 31 grudnia 2000 r. mogą wywierać swoje skutki. Niekoniecznie oznacza ona, że wszystkie zezwolenia, w tym zezwolenia, których ważność upływa przed dniem 31 grudnia 2005 r., miałyby skutki przedłużone aż do tej daty.

383. Z powyższego wynika, że w każdym razie wnioski z posiedzenia Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r. nie mogły dostarczyć Królestwu Belgii oraz centrom koordynacyjnym konkretnych zapewnień, jak wymaga tego orzecznictwo, co do faktu, że wszystkie centra koordynacyjne będą mogły korzystać ze stosowania spornego systemu co najmniej do dnia 31 grudnia 2005 r.

384. Co się tyczy następnie propozycji właściwych środków notyfikowanej Królestwu Belgii przez Komisję w ramach postępowania w sprawie kontroli istniejącej pomocy, również nie uważam, by mogły one dostarczyć temu państwu członkowskiemu i centrom koordynacyjnym konkretnych zapewnień podnoszonych przez to państwo.

385. Jak wyjaśnia Komisja, środki przejściowe przewidziane w ramach tej propozycji nie są dla niej wiążące, gdy dana propozycja nie zostaje przyjęta przez państwo członkowskie będące jej adresatem. Te środki przejściowe mogą zatem zostać zmienione w razie potrzeby w decyzji wydanej po zakończeniu formalnego postępowania wyjaśniającego. Ta możliwość jest logicznym skutkiem prawa, jakie przysługuje zainteresowanemu państwu członkowskiemu do odrzucenia właściwych środków, które zostają mu zaproponowane przez Komisję, oraz do podważenia w toku formalnego postępowania wyjaśniającego kwalifikacji środka jako pomocy państwa.

116 — Załącznik 17 do skargi Królestwa Belgii.

386. Tym samym nie wydaje się możliwe przyjęcie, że propozycja właściwych środków przekazana przez Komisję Królestwu Belgii pismem z dnia 11 lipca 2001 r. mogła dostarczyć konkretnych zapewnień w przedmiocie treści środków przejściowych, jakie zostałyby ewentualnie przyjęte przez tę instytucję w decyzji zamykającej formalne postępowanie wyjaśniające.

387. W świetle powyższych okoliczności stoję na stanowisku, że ani wnioski z posiedzenia Rady z dnia 26 i 27 listopada 2000 r., ani propozycja właściwych środków przekazana przez Komisję nie mogły zrodzić ani u Królestwa Belgii, ani u centrów koordynacyjnych uzasadnionych oczekiwań co do utrzymania w mocy spornego systemu podatkowego co najmniej do dnia 31 grudnia 2005 r. w stosunku do wszystkich centrów koordynacyjnych.

388. Natomiast podzielam stanowisko Królestwa Belgii oraz Forum 187, zgodnie z którym, biorąc pod uwagę treść belgijskiego systemu podatkowego, decyzje Komisji wydane w 1984 r. i w 1987 r. oraz odpowiedź udzielona w 1990 r. przez komisarza ds. konkurencji na interpelację parlamentarną nr 1735/90 pozwalały centrom koordynacyjnym pokładać oczekiwania w fakcie, że postanowienia traktatu w zakresie pomocy państwa nie stoją na przeszkodzie przedłużeniu ich 10-letnich zezwoleń ani dalszemu stosowaniu tego systemu podatkowego.

389. Należy bowiem przypomnieć, że w decyzjach wydanych w 1984 r. i w 1987 r., jak również we wspomnianej odpowiedzi udzielonej w 1990 r. przez komisarza ds. konkurencji Komisja stwierdziła, że nie istnieje niezgodność pomiędzy systemem podatkowym dotyczącym centrów koordynacyjnych i postanowieniami traktatu w zakresie pomocy państwa.

390. Z badania treści tego systemu wynika, że przewidywał on pewną ilość korzyści, zaś skorzystanie z nich zależało od spełnienia wielu przesłanek, których dochowanie musiało być potwierdzone rozporządzeniem królewskim. Prawdą jest również, jak podnosi Komisja, że system ten przewidywał również, że zezwolenie przyznane rozporządzeniem królewskim było ważne przez okres 10 lat. Jednakże okoliczność ta nie pozwala wywieść z tego, jak czyni to Komisja, że centrum koordynacyjne nie mogło liczyć na przedłużenie obowiązywania tego systemu po upływie tego terminu.

391. Zaznaczam, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych miał stały charakter. Był przewidziany na czas nieokreślony. Centra koordynacyjne, które spełniały przesłanki przewidziane w tym systemie w momencie upływu ważności ich 10-letniego zezwolenia, mogły zatem występować o przedłużenie ich zezwolenia. Ta możliwość została wyraźnie potwierdzona przez ustawę z dnia 23 października 1991 r., a w uzasadnieniu projektu tej ustawy znajduje się wyjaśnienie, że ustawa nie wnosi żadnej zmiany, a ma wyłącznie na celu

rozwiązanie wątpliwości centrów koordynacyjnych co do możliwości przedłużenia zezwolenia¹¹⁷. Ten trwały charakter oraz nieprzerwane stosowanie systemu podatkowego do centrów spełniających przesłanki wymagane w tym systemie stanowią, moim zdaniem, elementy składowe systemu krajowego, w przedmiocie którego Komisja wypowiedziała się w latach 1984, 1987 i 1990.

392. Aby podważyć tę analizę rozpatrywanego systemu podatkowego, Komisja podnosi wiele argumentów. I tak, podkreśla ona fakt, że przedłużenie podlega tej samej procedurze formalnej i spełnieniu takich samych przesłanek co w przypadku początkowego zezwolenia. Jednakże okoliczności te nie zdają się, moim zdaniem, uniemożliwiać pokładania przez centra koordynacyjne oczekiwań w trwałości tego systemu podatkowego. Chciałbym bowiem podnieść, że przesłanki, które musiały być spełnione w celu uzyskania przedłużenia zezwolenia, były takie same jak przesłanki przy uzyskaniu początkowego zezwolenia oraz że miały one obiektywny charakter. Należy również podkreślić, że — jak wskazała Komisja w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. — decyzja o przyznaniu lub odmowie przedłużenia nie podlegała dyskrecjonalnej ocenie władz belgijskich¹¹⁸.

117 — Załącznik 39 do skargi Królestwa Belgii.

118 — Motyw 105. Fakt, że ten motyw decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. stanowi część analizy poświęconej selektywnemu charakterowi systemu, a nie oceny uzasadnionych oczekiwań, jak podkreśliła to Komisja w pkt 172 odpowiedzi na skargę, nie zmienia w żaden sposób znaczenia tego stwierdzenia ani jego istotności dla dokonania oceny uzasadnionych oczekiwań.

393. Uwzględniając te okoliczności, fakt, że upływał 10-letni okres ważności zezwolenia, nie oznaczał zakończenia korzystania z rozpatrywanego systemu przez dane centrum koordynacyjne. Chodziło o termin, w jakim centrum zobowiązane było wykazać przed organami administracji belgijskiej, że nadal spełnia wymagane przesłanki, by móc korzystać z tego systemu. Fakt, że zezwolenie na korzystanie ze spornego systemu było przyznane na określony okres 10 lat, nie podważał zatem kontynuacji korzystania ze spornego systemu podatkowego przez centra koordynacyjne.

394. Komisja podnosi ponadto, że władze belgijskie w żadnym momencie nie zagwarantowały trwałości korzyści przyznanych przez ten system i wprowadziły zresztą ograniczenia tych korzyści, ustalając, na przykład od dnia 1 stycznia 1993 r. roczny podatek w wysokości 10 000 EUR od osoby zatrudnionej w pełnym wymiarze czasu.

395. Moim zdaniem argumenty te również nie wykazują, że centra koordynacyjne, których zezwolenie traciło ważność, nie mogły mieć oczekiwań co do kontynuacji spornego systemu podatkowego. Jako dowód można podnieść z jednej strony fakt, że Komisja sama przyznała w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., że o ile zezwolenie nie stanowi gwarancji trwałości wspomnianego systemu ani korzyści z niego wynikających, centra koordynacyjne miały prawo przyjąć „rozsądną i uzasadnioną perspektywę pewnej

kontynuacji w warunkach gospodarczych, w tym systemu podatkowego”¹¹⁹. Z drugiej strony zmiany wprowadzone przez Królestwo Belgii do rozpatrywanego systemu od momentu jego ustanowienia na mocy rozporządzenia królewskiego nr 187 miały raczej drugorzędny charakter i nie podważały zasadniczych elementów składowych tego systemu, to znaczy sposobu obliczania podstawy opodatkowania oraz zwolnień z podatku od nieruchomości, z podatku pobieranego u źródła oraz z podatku kapitałowego.

396. Wywodzę z powyższych okoliczności, że sporny system podatkowy pozwalał centrom koordynacyjnym mieć oczekiwania co do jego kontynuacji i faktu, że ich zezwolenie zostanie przedłużone, skoro tylko spełnią obiektywne przesłanki określone przez ten system. Z powyższego wynika, że twierdząc, w swoich decyzjach z 1984 r. i z 1987 r., jak również w swojej odpowiedzi udzielonej w 1990 r. przez komisarza ds. konkurencji na interpelację parlamentarną nr 1735/90, że system ten nie wchodzi w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE, Komisja pozwoliła centrom koordynacyjnym, które posiadały zezwolenie w dniu 31 grudnia 2000 r., mieć oczekiwania co do faktu, że postanowienia traktatu w zakresie pomocy państwa nie stoją na przeszkodzie przedłużeniu ich 10-letniego zezwolenia w momencie upływu jego ważności.

119 — Motyw 119.

W przedmiocie zasadności tych oczekiwań

397. Komisja utrzymuje, że w momencie notyfikowania jej decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. centra koordynacyjne nie mogły się powoływać na uzasadnione oczekiwania co do kontynuacji spornego systemu i przedłużenia ich zezwolenia, ponieważ centra te otrzymały pewne sygnały informujące je, że system ten nie może być utrzymany. Komisja powołuje w tym względzie kodeks postępowania przyjęty przez Radę i sprawozdanie grupy ds. kodeksu postępowania. Przywołuje również swój komunikat w sprawie stosowania reguł dotyczących pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem przedsiębiorstw, swoje żądanie skierowane w lutym 1999 r. do władz belgijskich dostarczenia informacji o rozpatrywanym systemie, swoją propozycję właściwych środków przesłaną do tych władz w dniu 11 lipca 2001 r. i decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego z dnia 27 lutego 2002 r.

398. Stanowisko Komisji oznacza, że w świetle tych okoliczności w momencie, gdy decyzja z dnia 17 lutego 2003 r. została notyfikowana, centra koordynacyjne powinny były spodziewać się, że postanowienia traktatu w zakresie pomocy państwa stoją na przeszkodzie przedłużeniu terminu ważności ich zezwoleń na jakikolwiek okres. Nie uważam, by to stanowisko mogło być przyjęte i by sygnały, o których mówi Komisja, uzasadniały w tym przypadku pozbawienie wspomnianych centrów możliwości powoływania się na uzasadnione oczekiwania co do przedłużenia ich zezwoleń.

399. Opieram tę analizę z jednej strony na strukturze i celach postępowania w sprawie kontroli pomocy państwa oraz z drugiej strony na cechach rozpatrywanego systemu podatkowego.

400. Jak już stwierdziłem, celem obowiązku uprzedniego zgłoszenia Komisji pomocy państwa określonego w art. 88 ust. 3 WE jest w szczególności rozwianie ewentualnych wątpliwości państwa członkowskiego, które zamierza wprowadzić jakiś środek, czy stanowi on pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, czy nie stanowi takiej pomocy.

401. Jak już zresztą stwierdziłem, pojęcie pomocy państwa zdefiniowane w tym postanowieniu ma charakter obiektywny. W przeciwieństwie do tego, co Komisja daje do zrozumienia w swojej odpowiedzi na skargę w sprawie C-182/03¹²⁰, kwestia, czy środek krajowy wchodzi w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE, nie podlega ocenie dyskrecjonalnej. Fakt, że Komisja dysponuje szerokim zakresem uznania w celu stwierdzenia, czy dany środek krajowy wchodzi w zakres zastosowania tego postanowienia, gdy badanie przesłanek wymaganych przez to postanowienie wiąże się z dokonaniem złożonej oceny gospodarczej, nie oznacza, że ta instytucja może w każdej chwili, w sposób dyskrecjonalny, zmienić swoją ocenę w przedmiocie istnienia pomocy.

402. Ta teza Komisji jest sprzeczna z celami mechanizmu wprowadzonego art. 88 ust. 3 WE i skutkami, jakie z tych celów wywiodło orzecznictwo. Nie ulega wątpliwości, że obowiązek zgłoszenia Komisji planów pomocy określony w tym postanowieniu ma na celu przestrzeganie zasady pewności prawa¹²¹. Uwzględniając ten cel, zostało orzeczone, że państwo członkowskie powinno zostać szybko poinformowane w sprawie zgodności pomocy z traktatem i że termin dwóch miesięcy wyznaczony Komisji na wydanie opinii, powtórzony w art. 4 ust. 5 rozporządzenia nr 659/1999, jest terminem bezwzględnie obowiązującym¹²². Również z uwzględnieniem tej zasady zostało orzeczone, że w momencie gdy ogólny system pomocy został raz zatwierdzony przez Komisję, nie ma wymogu informowania o pomocy przyznanej indywidualnie na podstawie tego systemu, jako że stanowi ona jedynie środek wykonawczy¹²³.

403. Wobec powyższego decyzja, w której Komisja stwierdza, że określony środek nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, nie tworzy sytuacji prawnej, która może być często zmieniana

121 — Wyrok z dnia 15 lutego 2001 r. w sprawie C-99/98 Austria przeciwko Komisji, Rec. str. I-1101, pkt 73 i 85.

122 — Ibidem, pkt 73.

123 — Wyroki z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-47/91 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-4635, pkt 21, i z dnia 10 maja 2005 r. w sprawie C-400/99 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-3657, pkt 57. Zdaniem Trybunału „[g]dyby Komisja nie postępowala w ten sposób, przy badaniu każdej indywidualnej pomocy mogłaby ona zmienić swoją decyzję o zatwierdzeniu systemu pomocy, która zakłada już wcześniejsze badanie w świetle [art. 87] traktatu. Zasady zagrożone zarówno w stosunku do państw członkowskich, jak i podmiotów gospodarczych, ponieważ pomoc przyznana indywidualnie ściśle według decyzji zatwierdzającej system pomocy mogłaby w każdej chwili zostać zakwestionowana przez Komisję” (ww. wyrok z dnia 5 października 1994 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 24).

120 — Punkt 98.

w ramach uznania instytucji wspólnotowych, co może mieć w szczególności miejsce w dziedzinie takiej jak wspólna organizacja rynku, której celem jest stałe dostosowywanie się do zmian sytuacji gospodarczej¹²⁴.

404. Z powyższego wynika, że w przypadku gdy środek krajowy został zgłoszony Komisji zgodnie z art. 88 ust. 3 WE i wydała ona decyzję, zgodnie z którą środek ten nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, zarówno państwo, które wprowadziło ten środek, jak i beneficjenci tego środka mogą mieć pewność, po upływie terminu na zaskarżenie tej decyzji, że system nie narusza przepisów wspólnotowych w zakresie pomocy państwa. Zainteresowane strony mają więc prawo być przekonane, że ta decyzja może zostać zakwestionowana co do zasady tylko w wypadku, gdy nastąpi rozwój wspólnego rynku.

405. O ile, jak już wspomniałem o tym wcześniej, Komisja może również zmienić swoją ocenę zgodnie z zasadą legalności, kiedy uważa, że w przeciwieństwie do tego, co stwierdziła wcześniej, określony system wchodzi w zakres zastosowania art. 87 ust. 1 WE, o tyle uważam, że w takim przypadku oczekiwania stworzone przez jej wcześniejszą ocenę muszą stanowić przedmiot szczególnej ochrony.

406. Moim zdaniem zasadność tych oczekiwań mogłaby zostać odrzucona wyłącznie wówczas, gdyby zainteresowane podmioty gospodarcze dysponowały informacjami pozwalającymi im przypuszczać z wystarczającą dozą prawdopodobieństwa, że Komisja zmieni swoją wcześniejszą ocenę. Innymi słowy, fakt, że Komisja przeprowadza ponowne badanie określonego środka krajowego, oraz ewentualność, że po zamknięciu formalnego postępowania wyjaśniającego wyda decyzję negatywną, nie wystarczą same w sobie do pozbawienia zainteresowanych podmiotów gospodarczych możliwości powoływania się na uzasadnione oczekiwania co do utrzymania istniejącej sytuacji.

407. Ponadto należy jeszcze upewnić się, czy z punktu widzenia cech spornego środka krajowego podmioty gospodarcze, do których ten środek ma zastosowanie, dysponowały niezbędnym czasem pozwalającym im na rzeczywiste uwzględnienie ewentualnej zmiany oceny Komisji dotyczącej zgodności środka z postanowieniami traktatu w zakresie pomocy państwa.

408. Uwzględniając powyższe rozważania, nie uważam, by poszczególne sygnały przywołane przez Komisję, które pochodziły od Rady Ecofin lub od niej samej, uzasadniały pozbawienie centrów koordynacyjnych prawa do powoływania się na uzasadnione oczekiwania co do przedłużenia terminu ważności ich zezwoleń.

124 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Atlanta przeciwko Wspólnocie Europejskiej, pkt 52.

409. Przede wszystkim co się tyczy kodeksu postępowania przyjętego przez Radę i sprawozdania grupy ds. kodeksu postępowania, stoję na stanowisku, że nie są one istotne z następującego powodu. Zobowiązanie uchylenia instrumentów podatkowych uznanych za szkodliwe dla wspólnego rynku podjęte przez państwa członkowskie w tym kodeksie oraz fakt, że rozpatrywany system wymieniony był w sprawozdaniu grupy ds. kodeksu postępowania wśród środków krajowych uznanych za szkodliwe, mogły bez wątpienia stanowić sygnał dla centrów koordynacyjnych, że rząd belgijski będzie zmuszony, w terminie określonym przez Radę, do wprowadzenia zmian do tego systemu lub do jego uchylenia.

410. Jednakże, jak zostało stwierdzone, chodzi tu o zobowiązanie natury politycznej, które nie wiąże Komisji w wykonywaniu uprawnień przyznanych jej w traktacie i tym samym w jej ocenie istnienia obiektywnych przesłanek wymaganych przez art. 87 ust. 1 WE. Moim zdaniem kodeks postępowania przyjęty przez Radę oraz sprawozdanie grupy ds. kodeksu postępowania nie mogą być postrzegane jako elementy, które powinny były skłonić centra koordynacyjne do przyjęcia, że Komisja podejmie decyzję, iż rozpatrywany system stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem.

411. Ponadto co się tyczy komunikatu w sprawie stosowania reguł dotyczących pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem przedsiębiorstw oraz faktu, że w tym komunikacie Komisja zapowiedziała swój zamiar zbadania lub poddania ponownemu badaniu wszyst-

kich systemów podatkowych obowiązujących w państwach członkowskich, nie uważam również, by mogły one być traktowane jako sygnał, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych podlega zakresowi zastosowania art. 87 ust. 1 WE i nie będzie mógł być utrzymany, jak podnosi Komisja.

412. Przedmiotem wspomnianego komunikatu są wyjaśnienia dotyczące zastosowania postanowień art. 87 ust. 1 WE w dziedzinie instrumentów podatkowych dotyczących przedsiębiorstw¹²⁵. Jego treść jest zatem zbyt ogólna, by móc z niej wyciągnąć wnioski, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych spełnia każdą z przesłanek przewidzianych przez to postanowienie. Ponadto w tym komunikacie Komisja nie zapowiada zmiany kryteriów, na podstawie których wcześniej oceniała, czy dany system podatkowy stanowi pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, czy nie stanowi takiej pomocy.

413. Co się tyczy wreszcie żądania udzielenia informacji na temat rozpatrywanego systemu skierowanego w lutym 1999 r. do władz belgijskich, propozycji właściwych środków przesłanej tym władzom w dniu 11 lipca 2001 r. oraz decyzji dotyczącej wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego z dnia 27 lutego 2002 r., również nie

125 — Zobacz pkt 2 tego komunikatu.

uważam, że elementy te mogły pozwolić centrum koordynacyjnemu przypuszczać z wystarczającą dozą prawdopodobieństwa, jaka będzie decyzja końcowa Komisji.

w przeciwieństwie do kwalifikacji przyjętej na etapie wszczęcia tego postępowania badany środek krajowy nie stanowi pomocy lub że jest to pomoc zgodna ze wspólnym rynkiem.

414. Wspomniane dokumenty faktycznie informowały centra koordynacyjne o tym, że system podatkowy był przedmiotem ponownego badania Komisji. Jednakże, jak zostało to przypomniane w wyżej wspomnianym postanowieniu o zarządzeniu środków tymczasowych z dnia 26 czerwca 2003 r., ani propozycja właściwych środków przesłana Królestwu Belgii, ani decyzja z dnia 27 lutego 2002 r. o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego nie rodzą samodzielnych skutków prawnych w stosunku do tego państwa członkowskiego ani w stosunku do centrów koordynacyjnych¹²⁶.

415. Ponadto zakwalifikowanie w obu tych aktach systemu podatkowego dotyczącego centrów koordynacyjnych do kategorii istniejącej pomocy nie oznaczało również, że Komisja wyda decyzję negatywną i postanowi w decyzji końcowej zmienić swoją ocenę, jakiej dokonała kolejno w latach 1984, 1987 oraz 1990. Jak przypomnieli Sąd w swoim wyżej wymienionym postanowieniu w sprawie Forum 187 przeciwko Komisji, w którym odrzucił jako niedopuszczalną skargę Forum 187 na decyzję Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, kwalifikacja ta miała charakter tymczasowy. Artykuł 7 rozporządzenia nr 659/1999 przewiduje bowiem, że postępowanie to może zostać zakończone decyzją stwierdzającą, że

416. Podobnie komunikaty prasowe, które informowały o tych aktach Komisji, nie wspominały o powodach, dla których instytucja ta uznała, że system podatkowy dotyczący centrów koordynacyjnych stanowi obecnie w jej opinii pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE¹²⁷. Dopiero po opublikowaniu decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w *Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich* z dnia 20 czerwca 2002 r. wszystkie centra koordynacyjne mogły poznać dokładne powody, dla których Komisja uważała, że środki przewidziane w rozpatrywanym systemie podatkowym spełniają każdą z przesłanek wymaganych przez to postanowienie i że środki te są niezgodne ze wspólnym rynkiem.

417. Jednakże, nawet przy założeniu, że powody przedstawione w tej decyzji powinny być skłonić centra koordynacyjne do przewidzenia możliwości, że Komisja zmieni swoje wcześniejsze decyzje, wymagane jest, by miały one niezbędny czas, zanim zostanie wydana decyzja zamykająca formalne postępowanie wyjaśniające, by uwzględnić taką

126 — Punkt 119.

127 — Zobacz komunikaty prasowe z dnia 11 lipca 2001 r. i z dnia 27 lutego 2002 r. zamieszczone odpowiednio w załącznikach B3 i B5 do odpowiedzi Komisji na skargę w sprawie C-182/03.

ewentualność. Nie uważam, by uwzględnienie tej możliwości było możliwe, biorąc pod uwagę szczególne cechy rozpatrywanego systemu podatkowego.

418. Sporny system, jak przedstawiłem to powyżej, jest systemem podatkowym stanowiącym wyjątek od prawa powszechnie obowiązującego, który przyznaje liczne zwolnienia oraz przyjmuje szczególny sposób określania podstawy opodatkowania. Ewentualność zniesienia środków tego typu jest zatem znacznie trudniejsza do uwzględnienia przez przedsiębiorstwo aniżeli ewentualność zniesienia subwencji. Wymaga ona bowiem nie tylko uwzględnienia skutków gospodarczych zniesienia tych środków, które mogą być znaczące, ale również przeprowadzenia istotnej reorganizacji, w szczególności w zakresie księgowości.

419. Ponadto należy również mieć na uwadze fakt, że system ten obowiązywał od 1982 r. i że objęcie tym systemem przyznawane było na okres 10 lat z możliwością jego przedłużenia na kolejne 10 lat. Z punktu widzenia czasu obowiązywania tego systemu oraz okresu ważności zezwoleń pozwalających na korzystanie z niego rozsądne wydaje się założenie, jak podnoszą Królestwo Belgii i Forum 187, że centra koordynacyjne dysponujące zezwoleniem w dniu 31 grudnia 2000 r., które było ważne w momencie notyfikowania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., zorganizowały swoją działalność długoterminowo w perspektywie kontynuacji i stabilności, uwzględniając nie tylko 10-letni okres ważności początkowego zezwolenia,

ale również, w pewnej mierze, jego przedłużenie.

420. I tak, wydaje się bardzo mało prawdopodobne, by umowy podpisane przez te centra dotyczące wykonywania ich działalności — zarówno z pracownikami, jak i z osobami trzecimi — zawarte były na czas określony i miały kończyć się w momencie upływu ważności ich 10-letniego zezwolenia. Przeciwnie, wszystko wskazuje na to, że działalność centrów koordynacyjnych była zorganizowana w perspektywie dalszego stosowania rozpatrywanego systemu podatkowego.

421. Wobec powyższego nie uważam, by centra koordynacyjne miały niezbędny czas na zmianę inwestycji i reorganizację wykonywanej przez nie działalności pomiędzy dniem 20 czerwca 2002 r., datą opublikowania decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, a dniem 17 lutego 2003 r., aby móc uwzględnić ewentualność wydania negatywnej decyzji przez Komisję.

422. Moim zdaniem takie podejście jest tym bardziej oczywiste, w przypadku gdy badamy sytuację centrów, których zezwolenia traciły ważność w miesiącach następujących po notyfikacji decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Nawet zakładając, że publikacja w *Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich* decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego powinna była skłonić je do uwzględnienia możliwości, że Komisja wyda decyzję negatywną, centra te dysponowały okresem zaledwie kilku miesięcy, aby dosto-

sować się do ewentualnego zniesienia zezwoleń. Równie krótki okres jest tym bardziej niewystarczający, że — jak podnosi Komisja w swojej odpowiedzi na skargę w sprawie C-182/03¹²⁸ — znacząca liczba wspomnianych centrów korzysta z drugiego z kolei zezwolenia, co oznacza, że dokonywane przez nie inwestycje oraz ich sposób funkcjonowania podporządkowane były rozpatrzanemu systemowi podatkowemu od prawie 20 lat.

423. Uwzględniając wszystkie wspomniane okoliczności, stoję na stanowisku, że centra koordynacyjne, które były zatwierdzone w dniu 31 grudnia 2000 r. i których zezwolenia były ważne w momencie wydania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r., miały prawo do uzasadnionych oczekiwań co do możliwości skorzystania z przedłużenia ich zezwolenia, kiedy decyzja ta została im notyfikowana, a w szczególności centra, których wniosek o przedłużenie wygasł w miesiącach następujących po tej notyfikacji.

W przedmiocie wyważenia interesów wchodzących w grę

424. Zgodnie z orzecnictwem uzasadnione oczekiwania podmiotów gospodarczych mogą zostać naruszone jedynie wtedy, gdy istnieje interes publiczny, który ma pierwszeństwo nad interesem beneficjenta w utrzymaniu sytuacji, którą mógł on uważać

za trwałą. Nie można podważyć tego, że interes wspólnotowy wymaga, by położyć kres skutkom istniejących systemów pomocy państwa, które zakłócają konkurencję pomiędzy państwami członkowskimi.

425. W niniejszym przypadku Komisja nie wyjaśnia, dlaczego ten interes wspólnotowy ma charakter wystarczająco nadrzędny, by uzasadniać wprowadzenie zakazu jakiegokolwiek przedłużania zezwoleń od momentu notyfikowania jej decyzji. Zasadniczo oparła ona swoją argumentację na fakcie, że sporny system podatkowy nie pozwalał centrom koordynacyjnym mieć uzasadnionych oczekiwań co do możliwości uzyskania przedłużenia ich zezwoleń, natomiast ja wykazałem, dlaczego — moim zdaniem — ta argumentacja nie może zostać przyjęta.

426. Komisja utrzymuje również, że brak przedłużenia nie pociąga za sobą istotnego lub znaczącego obciążenia podatkowego centrów koordynacyjnych. Jednakże uważam, że do tego argumentu nie można się przychylić oraz że środki przejściowe przyjęte w jej decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. są niespójne. Moim zdaniem Komisja nie mogła jednocześnie przyjąć, że zezwolenia ważne w dniu notyfikowania jej decyzji, w szczególności te, które zostały przedłużone w 2001 r. i w 2002 r., będą rodzić skutki aż do dnia 31 grudnia 2010 r., i zakazać wszelkiego przedłużania od momentu wspomnianej notyfikacji.

128 — Punkt 199.

427. Możliwość przyznana centrom dysponującym ważnym zezwoleniem w dniu notyfikowania jej decyzji korzystania ze skutków tego zezwolenia aż do upływu jego ważności, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r., dowodzi bowiem, że Komisja uznała, że skutki tego systemu dla konkurencji wewnątrzspółnotowej nie są nadmiernie szkodliwe, ponieważ dopuszcza, by skutki te przedłużone zostały jeszcze na okres ponad 7 lat. Ponadto w swojej decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja nie wspomina o skargach konkurentów ani o innych elementach, które pozwoliłyby na dokładne oszacowanie rozmiarów szkodliwego wpływu rozpatrywanego systemu na wewnątrzspółnotową wymianę handlową.

428. Ponadto Komisja uzasadniła w motywie 119 decyzji, że ważne zezwolenia powinny obowiązywać aż do upływu terminu ich ważności z powodu znaczących inwestycji dokonanych przez centra koordynacyjne oraz grupy, do których one należą, jak również z powodu długoterminowych zobowiązań podjętych przez te centra. Uznając, że te inwestycje oraz zobowiązania uzasadniają powodowanie skutków przez ważne zezwolenia aż do upływu terminu ważności, a najpóźniej do dnia 31 grudnia 2010 r., Komisja niewątpliwie przyznała, że pozbawienie możliwości korzystania z rozpatrywanego systemu byłoby w stanie zniweczyć oczekiwane rezultaty tych inwestycji oraz wykonanie tych zobowiązań.

429. Komisja nie może więc skutecznie podnosić w ramach postępowania przed Try-

bunałem, że brak przedłużenia obowiązywania spornego systemu nie jest w stanie zwiększyć w znaczący sposób obciążeń podatkowych centrów koordynacyjnych, a tym samym wyrządzić im niewątpliwej szkody. Wystarczy w tym względzie odwołać się do treści środków przyjętych w ramach spornego systemu, które polegają na zwolnieniach podatkowych, zaś w zakresie sposobu obliczania dochodów podlegających opodatkowaniu — na szczególnie korzystnym uregulowaniu stanowiącym wyjątek w stosunku do ogólnie obowiązującego systemu.

430. Ponadto należy podnieść, że w dniu, w którym wydana została decyzja Komisji, nie istniał system zastępczy, który mógłby złagodzić skutki braku przedłużenia w przypadku centrów koordynacyjnych, których zezwolenie traciło ważność po notyfikacji wspomnianej decyzji. Zakaz przyznawania przez rząd belgijski jakiegokolwiek przedłużenia ważności zezwolenia od momentu notyfikowania decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. jest zatem zakazem mogącym wyrządzić niewątpliwą szkodę centrom koordynacyjnym dysponującym ważnym zezwoleniem w tym momencie i którego ważność upływa przed dniem 31 grudnia 2010 r.

431. W świetle tych rozważań stoję na stanowisku, że wyważenie wchodzących w grę interesów nie uzasadniało zakazu przedłużania przez rząd belgijski, nawet tymczasowo, zezwoleń, których ważność upływała po notyfikowaniu decyzji Komisji.

432. Uwzględniając wszystkie te okoliczności, uważam, że zarzut oparty na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań jest zasadny. Zasadność tego zarzutu uzasadnia przychylenie się do skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji w zakresie, w jakim zakazuje ona Królestwu Belgii jakiegokolwiek przedłużenia zezwolenia, na jakikolwiek okres, w przypadku centrów koordynacyjnych, których zezwolenie było ważne w dniu 17 lutego 2003 r.

433. Jednakże Królestwo Belgii domaga się również stwierdzenia nieważności art. 2 decyzji Komisji w zakresie, w jakim zakazuje mu on przedłużenia, nawet tymczasowego, zezwoleń ważnych w dniu 17 lutego 2003 r., których ważność wygasa przed dniem 31 grudnia 2010 r. Zbadanie tego wniosku w zakresie, w jakim ma on zasadniczo na celu uzyskanie możliwości przedłużenia wszystkich zezwoleń, których termin ważności upływa przed dniem 31 grudnia 2010 r., i aby mogły one rodzić skutki aż do tej daty, prowadzi nieuchronnie do zbadania zarzutu opartego na naruszeniu zasady równego traktowania.

ii) W przedmiocie naruszenia zasady równego traktowania

— Argumentacja stron

434. Królestwo Belgii podnosi, że decyzja Komisji wprowadza niemożliwą do uzasad-

nienia dyskryminację pomiędzy centrami, których zezwolenie wygasło krótko przed jej wydaniem i które zatem korzystają ze skutków spornego systemu aż do dnia 31 grudnia 2010 r., a centrami, których zezwolenie wygasło po notyfikowaniu tej decyzji i które pozbawione są wszelkich środków przejściowych. Wyjaśnia, że dyskryminacja ta jest nieuzasadniona, ponieważ centra te znajdują się w podobnej sytuacji gospodarczej.

435. Królestwo Belgii utrzymuje, że decyzja Komisji prowadzi do tego, że centra koordynacyjne, które korzystają z rozpatrywanego systemu od wielu lat, są traktowane w sposób bardziej uprzywilejowany w porównaniu z centrami, które uzyskały zezwolenie w terminie późniejszym. Wskazuje, że w celu uniknięcia dyskryminacji Komisja powinna była przyjąć, że wszystkie te centra mogą korzystać z tego systemu aż do dnia 31 grudnia 2010 r.

436. Komisja nie zgadza się z tą argumentacją. Wyjaśnia, że wszystkie centra koordynacyjne znajdują się w tej samej sytuacji w świetle prawa belgijskiego w zakresie, w jakim korzystają z 10-letniego zezwolenia. Twierdzi, że potraktowała te centra w identyczny sposób, przyjmując, że każde z nich może wykorzystać przyznane mu zezwolenie do końca jego ważności. Uwzględniła w ten sposób dokonane inwestycje oraz zobowiązania podjęte na okres 10-letniego zezwolenia. Komisja stoi jednak na stanowisku, że jeżeli dokonane inwestycje i podjęte zobowiązania przekraczają okres

ważności uzyskanego zezwolenia, stanowi to przypadek ryzyka podjętego przez przedsiębiorstwo.

437. Komisja uważa, że w tych okolicznościach przyznanie okresu przejściowego w formie przedłużenia zastosowania spornego systemu do centrów, których zezwolenie wygasa po notyfikowaniu jej decyzji, stanowiłoby nierówne traktowanie. Wszystkie centra w taki sam sposób stanęły przed problemem długoterminowych inwestycji i zobowiązań, niezależnie od daty, w której upływa termin ważności ich zezwolenia w latach 2003–2010.

— Ocena

438. Zgodnie z orzecnictwem ogólna zasada równego traktowania wymaga, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób i aby odmiennie sytuacje nie były traktowane w taki sam sposób, chyba że jest to obiektywnie uzasadnione¹²⁹.

129 — Wyroki z dnia 27 marca 1980 r. w sprawach połączonych 66/79, 127/79 i 128/79 *Salumi i in.*, 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 przytoczone tam orzecznictwo.

439. Komisja utrzymuje, że w niniejszym przypadku nie naruszyła wspomnianej zasady, ponieważ wszystkie centra znajdowały się w takiej samej sytuacji w świetle prawa belgijskiego i stanęły w taki sam sposób przed problemem długoterminowych inwestycji i zobowiązań, a Komisja potraktowała je w sposób identyczny, przyjmując, że mogą korzystać z posiadanego zezwolenia aż do upływu terminu jego ważności.

440. Nie uważam, by stanowisko Komisji mogło zostać przyjęte, ponieważ opiera się ono na założeniu, że w momencie gdy została wydana jej decyzja, centra koordynacyjne nie korzystały z uzasadnionych oczekiwań co do przedłużenia posiadanych zezwoleń. Natomiast wcześniej wyjaśniłem, że moim zdaniem wspomniane założenie jest błędne. Jeżeli wyjdę z przeciwnego założenia, zgodnie z którym wspomniane centra mogły w sposób zasadny być przekonane, że postanowienia traktatu w zakresie pomocy państwa nie stoją na przeszkodzie przedłużeniu ich zezwoleń, to muszę stwierdzić, że logika środków przejściowych przyjętych przez Komisję w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. prowadzi do nierównego traktowania.

441. Jeżeli bowiem przyjmiemy za punkt wyjścia, że centra koordynacyjne mogły w sposób uzasadniony przyjąć, że nadal stosowany będzie rozpatrywany system podatkowy, wydaje się niepodważalne, że zakaz jakiegokolwiek przedłużenia, na jakikolwiek okres, wprowadza nierówne traktowanie pomiędzy centrami, w zależności od daty, w której upływa termin ważności ich zezwolenia, ponieważ te centra, których zezwolenie

zostało przedłużone w 2001 r. lub w 2002 r., będą mogły korzystać ze skutków spornego systemu aż do dnia 31 grudnia 2010 r., podczas gdy centra, których zezwolenie wygasa przed tą ostatnią datą, nie będą mogły już korzystać z rozpatrywanego systemu po dniu, w którym upływa termin ważności ich zezwolenia.

442. Ponadto nie sądzę, by ta różnica w traktowaniu mogła zostać uzasadniona okolicznością, że centra koordynacyjne uzyskały swoje pierwsze zezwolenie w różnych terminach. Innymi słowy, nie sądzę, by fakt, że centrum koordynacyjne uzyskało po raz pierwszy zezwolenie w 1985 r. i uzyskało przedłużenie tego zezwolenia w 1995 r., uzasadniał, by jego prawo do korzystania ze spornego systemu wygasło w 2005 r., podczas gdy centrum, które uzyskało po raz pierwszy zezwolenie w 1990 r., które zostało przedłużone w 2000 r., będzie mogło z niego korzystać aż do 2010 r.

443. Równie dobrze można bronić stanowiska, że centrum koordynacyjne, które korzysta z tego systemu od ponad 18 lat w chwili wydania decyzji Komisji, zasługuje w takim samym stopniu co centrum, które rozpoczęło swoją działalność przed 13 laty, na możliwość korzystania ze skutków rozpatrywanego systemu aż do daty określonej przez Komisję jako data całkowitego wygaśnięcia skutków tego systemu, ponieważ od dłuższego czasu organizowało swoją działalność i rozwijało się na podstawie rozpatrywanego systemu podatkowego i przy założeniu jego kontynuacji.

444. Brak uzasadnienia różnicy w traktowaniu wynikającej ze spornego systemu jest dodatkowo potwierdzony, moim zdaniem, faktem, że jako datę, od której żadne zezwolenie nie może być przedłużone na jakikolwiek okres, wybrano datę notyfikowania decyzji kończącej formalne postępowanie wyjaśniające, która ma charakter w dużej mierze dyskrejonalny. I tak, wystarczyłoby, aby Komisja wydała swoją decyzję kończącą to postępowanie w terminie 18 miesięcy przewidzianym w art. 7 rozporządzenia nr 659/1999¹³⁰, by centrum koordynacyjne, którego zezwolenie wygasło w dniu 30 czerwca 2003 r., mogło być uzyskać jego przedłużenie oraz by zgodnie z art. 2 decyzji Komisji także to centrum mogło korzystać ze spornego systemu aż do dnia 31 grudnia 2010 r.

445. W świetle powyższych rozważań stoję na stanowisku, że w decyzji z dnia 17 lutego 2003 r. Komisja naruszyła ogólną zasadę równego traktowania w zakresie, w jakim przyjęła, że zezwolenia ważne w tej dacie mogą wywoływać skutki aż do dnia 31 grudnia 2010 r., a zezwolenia, których termin ważności upływa przed tą datą, nie mogą zostać przedłużone i nie mogą wywoływać skutków aż do wspomnianej daty.

130 — Artykuł 7 ust. 6 rozporządzenia nr 659/1999 stanowi, że Komisja „podejmuje zależnie od możliwości wysiłki” w celu wydania decyzji w terminie 18 miesięcy od wszczęcia postępowania. Termin ten może zostać przedłużony na podstawie porozumienia między Komisją a zainteresowanym państwem członkowskim.

446. Uwzględniając całość powyższych rozważań, proponuję, by Trybunał stwierdził nieważność decyzji Komisji w zakresie, w jakim zakazuje ona Królestwu Belgii przedłużenia, nawet tymczasowo, zezwoleń ważnych w dniu notyfikowania wspomnianej decyzji i których termin ważności upływa przed dniem 31 grudnia 2010 r.

447. Jako że ta propozycja pozwala przychylić się do skargi Królestwa Belgii i tym samym do posiłkowego wniosku Forum 187, nie ma konieczności badania pozostałych zarzutów podniesionych przez tych skarżących.

4. W przedmiocie kosztów

448. Na podstawie art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Na podstawie § 3 tego samego artykułu, w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron, Trybunał może postanowić, że koszty zostaną rozdzielone.

449. Forum 187 wnosi o obciążenie Komisji kosztami postępowania, w tym kosztami poniesionymi w sprawie T-276/02. Jednakże w tej ostatniej sprawie Forum 187 zostało obciążone kosztami przez Sąd postanowieniem wydanym w dniu 2 czerwca 2003 r., w którym uznał on za niedopuszczalną jego skargę na decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. Wniosek Forum 187 w przedmiocie kosztów może być zatem rozpatrzony wyłącznie w zakresie kosztów dotyczących niniejszego postępowania i postępowania w sprawie wniosku o zarządzenie środków tymczasowych, których ustalenie zostało zastrzeżone w wyżej wymienionym postanowieniu z dnia 26 czerwca 2003 r.

450. Jeżeli Trybunał przychyli się do moich propozycji w zakresie, w jakim żądania Forum 187 w sprawie C-217/03 zostają tylko częściowo uwzględnione, proponuję następujący podział kosztów: Forum 187 pokrywa połowę swoich kosztów poniesionych w sprawie C-217/03; Komisja pokrywa własne koszty poniesione w tej sprawie, jak również połowę kosztów poniesionych przez Forum 187; wreszcie Komisja pokrywa koszty postępowania w sprawie C-217/03 R.

451. Podobnie, jako że skarga Królestwa Belgii zostaje uznana za zasadną, proponuję, by Trybunał obciążył Komisję jej własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez to państwo członkowskie w sprawach C-182/03 i C-182/03 R.

VI — Wnioski

452. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, by Trybunał orzekł, co następuje:

— W sprawie C-399/03

- 1) Stwierdza się nieważność decyzji Rady 2003/531/WE z dnia 16 lipca 2003 r. w sprawie przyznania przez rząd belgijski pomocy pewnym centrom koordynacyjnym mającym siedzibę w Belgii.

- 2) Rada Unii Europejskiej zostaje obciążona kosztami postępowania.

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

- 1) Stwierdza się nieważność decyzji Komisji C(2003) 564 z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii, w brzmieniu nadanym jej przez

sprostowanie z dnia 23 kwietnia 2003 r., w zakresie, w jakim zakazuje ona Królestwu Belgii przedłużenia, nawet tymczasowo, zezwoleń ważnych w dniu notyfikowania wspomnianej decyzji i których termin ważności upływa przed dniem 31 grudnia 2010 r.

- 2) W pozostałym zakresie skarga Forum 187 ASBL zostaje oddalona.
- 3) Forum 187 ASBL pokrywa połowę swoich kosztów poniesionych w sprawie C-217/03. Komisja Wspólnot Europejskich pokrywa własne koszty oraz połowę kosztów Forum 187 ASBL poniesionych w tej sprawie. Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania w sprawie C-217/03 R.
- 4) Komisja Wspólnot Europejskich pokrywa koszty postępowania w sprawach C-182/03 i C-182/03 R.