

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 22. junija 2006*

V združenih zadevah C-182/03 in C-217/03,

zaradi ničnostnih tožb na podlagi člena 230 ES, vloženih 25. in 28. aprila 2003,

Kraljevina Belgija, ki jo je sprva zastopala A. Snoecx, zastopnica, nato E. Dominikovits, zastopnica, skupaj z B. van de Walle de Ghelckejem, J. Woutersom in P. Kelleyem, odvetniki,

tožeča stranka v zadevi C-182/03,

Forum 187 ASBL, s sedežem v Bruslju (Belgija), ki jo zastopata A. Sutton in J. Killick, barristers,

tožeča stranka v zadevi C-217/03,

* Jezika postopka: francoščina in angleščina.

proti

Komisiji Evropskih skupnosti, ki jo zastopajo G. Rozet, R. Lyal in V. Di Bucci, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, J. Makarczyk, R. Schintgen, P. Kūris (poročevalec) in J. Klučka, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. septembra 2005,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 9. februarja 2006

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Kraljevina Belgija s tožbo predlaga razglasitev ničnosti Odločbe Komisije 2003/757/ES z dne 17. februarja 2003 o shemi pomoči, ki jo je Belgija uveljavila za centre

za usklajevanje s sedežem v Belgiji (UL L 282, str. 25, v nadaljevanju: izpodbijana odločba), ker centrom za usklajevanje, ki so 31. decembra 2000 uživali ugodnosti te sheme, ni niti začasno odobrila podaljšanja statusa centra za usklajevanje.

- 2 Forum 187 ASBL (v nadaljevanju: Forum 187) predlaga, da se izpodbijana odločba razglasi za nično.

Pravni okvir

Nadzor veljavnih shem pomoči v pravu Skupnosti

- 3 Člen 88(1) in (2), prvi pododstavek, ES določa:

„1. Komisija v sodelovanju z državami članicami redno preverja vse sisteme pomoči, ki obstajajo v teh državah. Slednjim predlaga ustrezne ukrepe, ki so potrebni za postopen razvoj ali delovanje skupnega trga.

2. Če Komisija po tem, ko je pozvala zadevne stranke k predložitvi pripomb, ugotovi, da pomoč, ki jo je dodelila država članica, ali pomoč iz državnih sredstev ni združljiva s skupnim trgov glede na člen 87, ali če se takšna pomoč zlorablja, odloči, da mora zadevna država takšno pomoč odpraviti ali spremeniti v roku, ki ji ga določi.“

- 4 Člen 17(2) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [88] Pogodbe ES (UL L 83, str. 1, v nadaljevanju: Uredba) določa:

„Če Komisija meni, da veljavna shema ni ali ni več združljiva s skupnim trgom, o svojem predhodnem stališču obvesti zadevno državo članico in ji omogoči, da predloži svoje pripombe v roku enega meseca. V ustrezno upravičenih primerih lahko Komisija to obdobje podaljša.“

Belgijska davčna shema centrov za usklajevanje

- 5 Belgijska davčna shema centrov za usklajevanje, ki odstopa od prava Skupnosti, je urejena s kraljevo uredbo št. 187 z dne 30. decembra 1982 o ustanovitvi centrov za usklajevanje (*Moniteur belge* z dne 13. januarja 1983), kot je bila večkrat dopolnjena in spremenjena.
- 6 Da bi lahko užival ugodnosti te sheme, mora center s kraljevo uredbo pridobiti posamezno in predhodno potrditev. Da bi pridobil potrditev, mora biti center del večnacionalne skupine, razpolagati s kapitalom in rezervami, katerih znesek dosega ali presega milijardo BEF, ter ustvariti letni promet, katerega konsolidirani znesek dosega ali presega deset milijard BEF. Dovoljene so le določene upravne, pripravljalne, pomožne ali centralizirane dejavnosti in podjetja finančnega sektorja so iz ugodnosti te sheme izključena. Centri morajo v Belgiji zaposliti najmanj deset oseb s polnim delovnim časom v prvih dveh letih dejavnosti.
- 7 Potrditev, dodeljena centru, je veljavna deset let in jo je za enako obdobje mogoče obnoviti.

- 8 Davčna shema, ki jo uporabljajo potrjeni centri za usklajevanje, z več vidikov odstopa od splošnega davčnega sistema.
- 9 Prvič, obdavčljivi dohodek centrov je določen pavšalno po t. i. metodi *cost plus*. Ustreza odstotku zneska izdatkov in stroškov poslovanja, iz katerega so izvzeti stroški za zaposlene, finančne dajatve in davek od dobička pravnih oseb.
- 10 Drugič, centri so oproščeni nepremičninskega davka na nepremičnine, ki jih uporabljajo za izvajanje svoje poklicne dejavnosti.
- 11 Tretjič, vpisnina v višini 0,5 % se ne naloži niti na vložke niti na povišanja kapitala centra.
- 12 Četrtrič, centri so, razen določenih izjem, oproščeni pri viru odtegnjenega davka, po eni strani, na dividende, obresti in pristojbine, in po drugi strani, na dohodke, ki jih pridobijo iz svojih denarnih vlog.
- 13 Petič, centri plačajo letno takso v višini 400.000 BEF na uslužbenca, ki je zaposlen s polnim delovnim časom, vendar ta ne sme preseči 4.000.000BEF na center.

Delo Sveta Evropske unije na področju škodljive davčne konkurence

- 14 V okviru splošnega odziva na škodljivo davčno konkurenco je Svet 1. decembra 1997 sprejel kodeks poslovanja na področju obdavčenja podjetij (UL 1998, C 2, str. 2). Države članice so se v tem okviru zavezale, da bodo postopoma odpravile določene škodljive davčne ukrepe, medtem ko je Komisija izrazila namero, da bo, ob upoštevanju pravil o državnih pomočeh, preučila oziroma ponovno preučila veljavne davčne sisteme v državah članicah.
- 15 Belgijska ureditev o davčni shemi centrov za usklajevanje je bila med številnimi nacionalnimi davčnimi ukrepi, na katere so se te različne pobude nanašale.

Dejansko stanje pred sprejetjem izpodbijane odločbe

- 16 Komisija je davčno shemo centrov za usklajevanje preučila, ko je bila ta uvedena. Zlasti v odločbah, posredovanih v obliki dopisov z dne 16. maja 1984 in 9. marca 1987 (v nadaljevanju: odločbi iz leta 1984 in 1987), je Komisija v bistvu menila, da taka shema, ki temelji na sistemu pavšalne določitve prihodkov centrov za usklajevanje, ni vsebovala elementa pomoči.
- 17 To mnenje je na pisno vprašanje evropskega poslanca Gijs de Vriese št. 1735/90 (UL 1991, C 63, str. 37) v imenu Komisije potrdil L. Brittan, komisar, pristojen za konkurenco, v odgovoru z dne 24. septembra 1990.

- 18 Komisija je po sprejetju obvestila o uporabi pravil v zvezi z državnimi pomočmi za ukrepe o neposrednem obdavčenju podjetij (UL C 384, str. 3) z dne 11. novembra 1998 začela splošen pregled davčne zakonodaje držav članic z vidika pravil o državnih pomočeh.
- 19 V tem okviru je Komisija februarja 1999 od belgijskih organov zahtevala določene informacije, zlasti o shemi centrov za usklajevanje. Slednji so odgovorili marca 1999.
- 20 Službe Komisije so julija 2000 omenjene organe obvestile, da ta shema po njihovem mnenju pomeni državno pomoč. Službe Komisije so belgijske organe ob začetku postopka sodelovanja v skladu s členom 17(2) Uredbe pozvale, da v enem mesecu predložijo pripombe.
- 21 Svet „Ecofin“ je na seji 26. in 27. novembra 2000 opozoril, da je treba, v skladu z njegovo resolucijo z dne 1. decembra 1997, pred 1. januarjem 2003 odpraviti vse škodljive ukrepe v zvezi z neposrednim obdavčenjem podjetij. Sprejel je predlog predsedstva Evropske unije, ki je določal, da se učinki škodljive davčne sheme za podjetja, ki 31. decembra 2000 uživajo njene ugodnosti, odpravijo najpozneje 31. decembra 2005, ne glede na to, ali gre za shemo, dodeljeno za določen čas, ali ne. Prav tako je določil, da je mogoče glede na primer in ob upoštevanju posebnih okoliščin na podlagi poročila skupine „kodeksa poslovanja“ odločiti, da se učinki določenih škodljivih davčnih shem podaljšajo dlje kot do 31. decembra 2005.
- 22 Komisija je 11. julija 2001 na podlagi člena 88(1) ES sprejela štiri predloge primernih ukrepov, zlasti glede sheme centrov za usklajevanje. Belgijskim organom je predla-

gala, naj sprejmejo določeno število sprememb te sheme, pri čemer naj začasno določijo, da lahko centri, potrjeni pred datumom sprejetja teh ukrepov, še naprej, do 31. decembra 2005, uživajo ugodnosti prejšnje sheme.

- 23 Ker belgijski organi niso sprejeli predlaganih ustreznih ukrepov, je Komisija z odločbo, vročeno z dopisom z dne 27. februarja 2002 (UL C 147, str. 2), v skladu s členom 19(2) Uredbe, sprožila formalni postopek preiskave. Kraljevino Belgijo je zlasti pozvala, naj predloži pripombe in posreduje vse koristne informacije za presojo zadevnega ukrepa. Prav tako je to državo članico in zainteresirane tretje osebe pozvala, naj predložijo pripombe in posredujejo vse koristne podatke, da bi ugotovila, ali so imeli uporabniki zadevne sheme upravičena pričakovanja, da se bodo sprejeli začasni ukrepi.
- 24 Belgijski organi so po podaljšanju prvotnega enomesečnega roka Komisiji z dopisom z dne 12. aprila 2002 poslali pripombe.
- 25 Omenjeni organi so z dopisom z dne 16. maja 2002 priglasili predhodni osnutek zakona o spremembi kraljeve uredbe št. 187. Komisija je ta osnutek zakona vpisala kot novo pomoč pod sklicno številko N351/2002.
- 26 Komisija je po več sestankih na Kraljevino Belgijo julija 2002 naslovila zahtevo po dodatnih informacijah glede obstoječe sheme in priglašene osnutka, na katero so belgijski organi odgovorili z dopisom z dne 30. avgusta 2002. Pri formalnem postopku preiskave zadevnega ukrepa so sodelovale tudi tretje zainteresirane osebe.

- 27 Svet „Ecofin“ se je 21. januarja 2003 izrekel za podaljšanje učinkov določenih škodljivih davčnih shem po letu 2005. V zvezi z belgijsko davčno shemo centrov za usklajevanje je določil, da naj bi centri, na katere se je ta shema nanašala 31. decembra 2000, lahko še naprej, do 31. decembra 2010, uživali njene ugodnosti.

Izpodbijana odločba

- 28 Komisija je 17. februarja 2003 sprejela izpodbijano odločbo, ki jo je istega dne vročila Kraljevini Belgiji. Ob ugotovitvi, da bi bilo besedilo člena 2 izreka navedene odločbe lahko v nasprotju s sklepi iz točk 122 in 123 njene obrazložitve, je Komisija 23. aprila 2003 odločila, da s popravkom spremeni člen 2. Ta popravek je bil navedeni državi članici vročen 25. aprila 2003.
- 29 Komisija je v izpodbijani odločbi uvodoma utemeljila, zakaj je shemo centrov za usklajevanje označila za veljavno pomoč, pa tudi pravno podlago, na kateri temelji postopek, ki ga je izvedla. Ta odločba navaja, da bi bil člen 1(b) Uredbe v tem primeru lahko pravna podlaga in da sta bila ob njegovem neobstoju resnična pravna podlaga za ukrepanje Komisije člena 87 ES in 88 ES.
- 30 Komisija je v izpodbijani odločbi navedla tudi, da če bi morali omenjeno odločbo obravnavati kot razveljavitev ali spremembo odločb iz leta 1984 in 1987, bi izpodbijana odločba izpolnjevala pogoje za izvrševanje pooblastila Komisije, da razveljavi ali spremeni vsak nezakonit akt, ki daje prednosti.

- 31 Komisija je v nadaljevanju izpodbijane odločbe navedla razloge, zaradi katerih meni, da različni ukrepi, ki sestavljajo davčno shemo centrov za usklajevanje, izpolnjujejo pogoje iz člena 87(1) ES, pri čemer ni navedla nobenega odstopanja iz odstavkov 2 in 3 tega člena.
- 32 Glede upravičenih pričakovanj, na katera se sklicujejo centri za usklajevanje, izpodbijana odločba v obrazložitvi določa:
- „117 Komisija priznava obstoj upravičenih pričakovanj prejemnikov pomoči. Ta upravičena pričakovanja utemeljujejo, da Komisija dovoli centrom, ki so potrjeni 31. decembra 2000, da uživajo ugodnosti sheme do izteka obdobja potrditve, obstoječe ob sprejetju te odločbe, in najkasneje do 31. decembra 2010. To stališče se opira na dejavnike, predstavljene v nadaljevanju.
- 118 [...] Sporazumi [, ki jih je odobrila davčna uprava,] se nanašajo le na dejstva in nikakor ne opisujejo sheme, ki se bo uporabljala. Ne morejo torej nuditi pravnega zagotovila, da se bo shema, kot velja na dan potrditve, ohranila nadaljnjih deset let. [...]
- 119 [...] Čeprav potrditev ne pomeni zagotovila za nadaljnji obstoj sheme niti za njene ugodnosti, Komisija priznava, da se je o vzpostavitvi centra, izvedenih naložbah in sprejetih zavezah odločalo razumno in legitimno, z določeno stopnjo kontinuitete glede gospodarskih pogojev, skupaj z davčno shemo. Zaradi tega se je Komisija odločila, da bo obstoječim uporabnikom zagotovila prehodno obdobje za postopno odpravo sheme *cost plus*.

120 Ker potrditve nikakor niso povezane s pravico do ohranitve sheme ali ugodnosti njenih določb, niti med obdobjem potrditve, Komisija meni, da v nobenem primeru ne morejo dati pravice do obnove sheme po datumu izteka obstoječih potrditev. Izrecna omejitev potrditev na deset let prav tako onemogoča, da bi bilo mogoče ustvariti upravičena pričakovanja glede take samodejne obnove, ki bi teoretično lahko vodila do trajne potrditve.“

33 V skladu s sklepi iz točk od 121 do 123 obrazložitve izpodbijane odločbe velja:

„121 Komisija ugotavlja, da davčna shema, ki velja za centre za usklajevanje v Belgiji, ni združljiva s skupnim trgov in da je treba nezdružljivost različnih delov te sheme odpraviti bodisi z odpravljenjem bodisi s spremembo. Ugodnosti te sheme ali njenih delov od dne vročitve te odločbe novim uporabnikom ne bo več priznana niti podaljšana z obnovo obstoječih potrditev. Komisija izdaja akt, v skladu s katerim centri, potrjeni leta 2001, ugodnosti sheme od 31. decembra 2002 ne bodo več uživali.

122 Glede centrov, za katere trenutno velja shema, Komisija priznava, da sta odločba iz leta 1984, ki je odobrila kraljevo uredbo št. 187, in odgovor komisarja, pristojnega za konkurenco, na parlamentarno vprašanje pri centrih ustvarila upravičena pričakovanja, da ta shema ni kršila pravil Pogodbe glede državnih pomoči.

123 Poleg tega, zaradi pomembnih naložb, ki bi jih bilo na tej podlagi mogoče uresničiti, spoštovanje upravičenih pričakovanj in pravne varnosti prejemnikov

upravičuje odobritev razumnega roka za odpravo učinkov sheme na že potrjene centre. Komisija meni, da se ta razumni rok izteče 31. decembra 2010. Centri, katerih potrditev se izteče pred tem datumom, po datumu izteka potrditve ne bodo mogli več uživati ugodnosti te sheme. Po datumu izteka potrditve, v vsakem primeru pa po 31. decembru 2010, bo dodelitev ali ohranitev zadevnih davčnih ugodnosti nezakonita.“

34 Člena 1 in 2 izreka izpodbijane odločbe določata:

„Člen 1

Davčna shema, ki trenutno velja v Belgiji za centre za usklajevanje, potrjenih na podlagi kraljeve uredbe št. 187, je sistem državnih pomoči, ki je nezdružljiv s skupnim trgom.

Člen 2

Belgija je dolžna odpraviti sistem pomoči iz člena 1 ali ga spremeniti tako, da bo združljiv s skupnim trgom.

Od vročitve te odločbe novim prejemnikom ne bo več mogoče priznati ugodnosti te sheme ali njenih delov niti je podaljšati z obnovo obstoječih potrditev.

Glede centrov, ki so bili že potrjeni pred 31. decembrom 2000, se učinki sheme na dan vročitve te odločbe lahko ohranijo do konca posamezne potrditve in najkasneje do 31. decembra 2010. V primeru obnovitve potrditve pred tem datumom v skladu z drugim pododstavkom ni mogoča niti začasna uporaba sheme, ki je predmet te odločbe.“

Dejansko stanje po sprejetju izpodbijane odločbe

³⁵ Belgijski parlament je 24. decembra 2002 sprejel spremembe kraljeve uredbe št. 187, ki so bile nato 31. decembra 2002 objavljene v *Moniteur belge* in so jih belgijski organi priglasili Komisiji 16. maja 2002.

³⁶ Komisija je 23. aprila 2003 to novo shemo odobrila, ker predvideva zlasti načelo predhodne potrditve centrov za usklajevanje za deset let in določitev davčne osnove, ki se izračuna od skupnih stroškov poslovanja, z uporabo ustrezne stopnje dobička. Vendar ker je ta nova shema za centre predvidela tudi oprostitev pri viru odtegnjenega davka in davka na kapital ter neobdavčenje t. i. „izjemnih in neodplačnih ugodnosti“, dodeljenih tem centrom, je Komisija glede teh treh ukrepov sprožila formalni postopek preiskave.

³⁷ Komisija je v Odločbi 2005/378/ES z dne 8. septembra 2004 o shemi pomoči, ki jo bo Belgija namenila centrom za usklajevanje (UL 2005, L 125, str. 10), presodila, da ukrepi, ki vzpostavljajo novo davčno shemo centrov za usklajevanje, ob upoštevanju zavez, ki jih je sprejela Kraljevina Belgija, da odpravi zadevne oprostitve in jih nadomesti z ukrepi oprostitve ali znižanj, ki veljajo za vsa podjetja s sedežem na njenem ozemlju, ter da v celoti obdavči „izjemne in neodplačne“ ugodnosti, ki jih prejmejo centri za usklajevanje, ne pomenijo pomoči v smislu člena 87(1) ES.

- 38 Predstavnik Kraljevine Belgije je na obravnavi z dne 14. septembra 2005 potrdil informacijo, ki je bila poslana Komisiji z dopisom z dne 28. februarja 2005, da je bila ta nova shema odpravljena.
- 39 Poleg tega je belgijski minister za finance 20. marca 2003 v skladu s členom 88(3) ES obvestil Komisijo o nameri, da bo do 31. decembra 2005 odobrila določene davčne ukrepe podjetjem, za katera je 31. decembra 2000 veljala shema centrov za usklajevanje in katerih potrditev se je iztekla med 17. februarjem 2003 in 31. decembrom 2005.
- 40 Kraljevina Belgija je Svetu z dopisom z istega dne predlagala tudi, naj te ukrepe v skladu s členom 88(2), tretji pododstavek, ES šteje za združljive s skupnim trgom.
- 41 Predsednik Komisije je v dopisu z dne 25. aprila 2003 ugotovil, da je bila izpodbijana odločba izvršljiva in menil, da zgoraj omenjenega dopisa z dne 20. marca 2003 ni bilo mogoče šteti za priglasitev nove pomoči v smislu člena 88(3) ES.
- 42 Kraljevina Belgija je z dopisom z dne 26. maja 2003 Komisijo ponovno obvestila o nameri, ki jo je navedla v dopisu z dne 20. marca 2003.
- 43 Na sestanku z dne 3. junija 2003 se je Svet „Ecofin“ načeloma strinjal s tem predlogom in Odboru stalnih predstavnikov naložil, naj sprejme vse potrebne ukrepe, ki bi Svetu omogočili čimprej sprejeti predvideno odločbo, in v vsakem primeru pa pred koncem junija 2003.

- 44 Z Odločbo Sveta 2003/531/ES z dne 16. julija 2003 o dodelitvi pomoči belgijske vlade določenim centrom za usklajevanje s sedežem v Belgiji (UL L 184, str. 17), sprejeto na podlagi člena 88(2) ES, je bila „pomoč, ki jo [je] Belgija do 31. decembra 2005 dodeli[la] podjetjem, ki so bili 31. decembra 2000 na podlagi kraljeve uredbe št. 187 [...] potrjeni kot center za usklajevanje, katerih potrditev se je iztekla med 17. februarjem 2003 in 31. decembrom 2005“, razglašena za združljivo s skupnim trgom. Ta odločba je predmet zadeve C-399/03.
- 45 Komisija je v odgovor na zgoraj navedeno obvestilo z dne 26. maja 2003 v dopisu z dne 17. julija 2003 potrdila stališče, navedeno v dopisu z dne 25. aprila 2003.
- 46 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 26. junija 2003 v združenih zadevah Belgija in Forum 187 proti Komisiji (C-182/03 R in C-217/03 R, Recueil, str. I-6887) odredil odložitev izvršitve izpodbijane odločbe, ker ta Kraljevini Belgiji, na dan vročitve navedene odločbe prepoveduje obnove obstoječe potrditve centrov za usklajevanje.

Predlogi strank in postopek pred Sodiščem

- 47 Kraljevina Belgija je v zadevi C-182/03 Sodišču predlagala, naj:

– člen 2, drugi in tretji odstavek, izpodbijane odločbe razglasi za ničnega v delu, v katerem določa, da „[o]d vročitve [navedene] odločbe te sheme ali njenih delov

ne bo več mogoče [...] ohraniti z obnovitvijo potrditev“, in da „[v] skladu z drugim pododstavkom v primeru obnovitve potrditve pred [31. decembrom 2010] uporaba sheme, ki je predmet te odločbe, niti začasno ne bo več mogoča“;

- Komisiji naloži plačilo stroškov, skupaj s stroški postopka za izdajo začasne odredbe.

48 Forum 187 je v zadevi C-217/03 Sodišču predlagal, naj:

- izpodbijano odločbo razglasi za nično in jo, podredno, razglasi za nično, ker ni določila ustreznih začasnih ukrepov;
- Komisiji naloži plačilo stroškov v zadevi C-217/03 in v zadevi, v kateri je Sodišče prve stopnje sprejelo sklep z dne 2. junija 2003 v zadevi Forum 187 proti Komisiji, (T-276/02, Recueil, str. II-2075).

49 Komisija predlaga Sodišču, naj v obeh obravnavanih zadevah:

- tožbi zavrne;
- tožečima strankama naloži plačilo stroškov, skupaj s stroški postopka za izdajo začasne odredbe.

50 Z ločeno vlogo, vpisano 16. junija 2003, je Komisija podala ugovor nedopustnosti zoper tožbo Foruma 187.

51 Sodišče je z odločbo z dne 30. marca 2004 odločilo, da združi ugovor nedopustnosti z odločanjem po temelju in nadaljuje postopek.

52 S sklepom predsednika drugega senata z dne 28. aprila 2005 sta bili zadevi C-182/03 in C-217/03 združeni za namen pisnega in ustnega postopka ter izdaje sodbe.

Dopustnost

53 Komisija trdi, da Forum 187 ni imel pravice izpodbijati izpodbijane odločbe, ki ni naslovljena nanj, ker ga ta sklep ne zadeva neposredno in posamično.

54 Forum 187 na eni strani izpodbija ta ugovor nedopustnosti, pri čemer trdi, da naj bi odločba neposredno in posamično zadevala trideset centrov, katerih potrditve so bile leta 2001 in 2002 obnovljene in za katere se obdobje, v katerem bodo lahko uporabljali sporno davčno shemo, izteče 31. decembra 2010, ter osem centrov, katerih prošnja za obnovitev je bila na dan, ko je bila sprejeta izpodbijana odločba, nerešena. Na drugi strani pa meni, da je izpodbijana odločba vplivala nanj kot na predstavniški organ centrov za usklajevanje, ki ga priznavajo belgijski organi in pri katerih ima tako rekoč uradni status, ki mu omogoča pomembno vlogo v upravnem postopku pred Komisijo, pa tudi zaradi tega, ker navedena odločba vpliva na njegovo bistvo.

- 55 V skladu s členom 230, četrti odstavek, ES lahko fizične ali pravne osebe sprožijo postopke zoper odločbo, ki je naslovljena na drugo osebo, če jih ta odločba neposredno in posamično zadeva.
- 56 Združenje, kot je Forum 187, pooblaščen za zastopanje kolektivnih interesov centrov za usklajevanje s sedežem v Belgiji, je načeloma pristojno za vlaganje ničnostnih tožb proti dokončni odločbi Komisije s področja državnih pomoči, le če imajo podjetja, ki jih zastopa, ali nekatera od njih sama aktivno legitimacijo (sodba z dne 7. decembra 1993 v zadevi Federministeria in drugi proti Komisiji, C-6/92, Recueil, str. I-6357, točki 15 in 16) ali če lahko uveljavlja lastni interes (sodba z dne 24. marca 1993 v zadevi CIRFS in drugi proti Komisiji, C-313/90, Recueil, str. I-1125, točki 29 in 30).
- 57 V zvezi s prvim pogojem, ki ga zahteva člen 230, četrti odstavek, ES, ni sporno, da je uporaba odločbe Komisije, ki belgijski vladi prepoveduje obnovitev potrditev centrov za usklajevanje, ki se iztečejo po 17. februarju 2003, in v vsakem primeru omejuje časovne učinke obstoječih potrditev na 31. december 2010, obvezna in da izpodbi-jana odločba neposredno vpliva na zadevne centre za usklajevanje.
- 58 V zvezi z drugim pogojem, ki ga določa navedeni člen 230, je treba opozoriti, da je Sodišče že večkrat odločilo, da dejstvo, da je sporna določba po svoji naravi in obsegu splošna, ker se uporablja za zadevne gospodarske subjekte na splošno, ne izključuje možnosti, da nekatere med njimi zadeva posamično (glej v tem smislu sodbo z dne 18. maja 1994 v zadevi Codorniu, C-309/89, Recueil, str. I-1853, točka 19).
- 59 Fizična ali pravna oseba lahko trdi, da jo sporna odločba posamično zadeva le, če nanjo vpliva zaradi njenih posebnih lastnosti ali dejanskega stanja, ki jo razlikuje od drugih oseb (glej sodbo z dne 15. julija 1963 v zadevi Plaumann proti Komisiji, 25/62, Recueil, str. 199).

- 60 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da kadar izpodbijani akt zadeva skupino oseb, ki so bile prepoznane ali prepoznavne v času, ko je bil ta akt sprejet, in z merili, lastnimi članom skupine, bi lahko te osebe ta akt posamično zadeval, ker so del omejenega kroga gospodarskih subjektov (glej sodbi z dne 17. januarja 1985 v zadevi Piraiki-Patraiki in drugi proti Komisiji, 11/82, Recueil, str. 207, točka 31, in z dne 26. junija 1990 v zadevi Sofrimport proti Komisiji, C-152/88, Recueil, str. I-2477, točka 11).
- 61 Najprej je treba ugotoviti, prvič, da je bil učinek izpodbijane odločbe določitev, da se najkasneje 31. decembra 2010 konča obdobje potrditve centrov za usklajevanje, katerih potrditve so bile obnovljene leta 2001 in 2002, namesto da se ta datum določi v letih 2011 in 2012, in drugič, da so bili ti centri popolnoma prepoznavni v času, ko je bila sprejeta izpodbijana odločba. Tako je lahko trideset centrov za usklajevanje, ki jih zadevajo učinki navedene odločbe, aktivno ukrepalo zoper izpodbijano odločbo.
- 62 Dalje je treba poudariti, da izpodbijana odločba ni določila začasnih ukrepov v korist centrom za usklajevanje, katerih potrditev se je iztekla sočasno z vročitvijo te odločbe in centrov za usklajevanje, katerih prošnja za potrditev je bila na dan vročitve te odločbe nerešena.
- 63 Tako izpodbijana odločba zadeva osem centrov, katerih prošnja za obnovitev potrditve je bila nerešena. Ti so del zaprtega kroga, ki ga izpodbijana odločba posebej zadeva, ker njihove potrditve ne bo mogoče obnoviti. Torej so le ti centri imeli aktivno legitimacijo za ukrepanje zoper izpodbijano odločbo.
- 64 Ne da bi bilo treba preučiti, ali Forum 187 lahko uveljavlja lasten interes, iz zgoraj navedenega izhaja, da to združenje ima aktivno legitimacijo, ker zastopa, prvič,

trideset centrov za usklajevanje, katerih pravice uporabe sporne sheme so bile omejene na 31. december 2010, in na drugi strani osem centrov, katerih prošnje za obnovitev so bile na dan vročitve izpodbijane odločbe nerešene.

Utemeljenost tožb

- ⁶⁵ Ker se tako predlogi Kraljevine Belgije kot Foruma 187 nanašajo na razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe, ker ta ne določa prehodnih določb, je treba najprej preučiti predloge Foruma 187 za razglasitev ničnosti navedene odločbe, če sporne pomoči opredeljuje za nezdružljive s skupnim trgom.

Predlogi Foruma 187 za razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe, če ta sporne ukrepe državnih pomoči opredeljuje za nezdružljive s skupnim trgom.

Tožbeni razlog: neobstoj pravne podlage

- ⁶⁶ Forum 187 s tem tožbenim razlogom zatrjuje, da izpodbijana odločba nima pravne podlage in da krši načelo pravne varnosti. Ob upoštevanju stališč, ki jih je zavzela Komisija pred več kot 15 leti, navedena odločba ne bi mogla temeljiti niti na členih 87 ES in 88 ES niti na členu 1(b)(v) Uredbe, ker se ne nanaša na razvoj skupnega trga.

- 67 Poleg tega se Komisija ne more sklicevati na pravico do popravka svojih napak. Združenje iz tega sklepa, da je bilo v tem primeru kršeno načelo pravne varnosti, ki zahteva spoštovanje nedotakljivosti predhodnih odločb.
- 68 Uvodoma je treba poudariti, da Komisija z izpodbijano odločbo ni odpravila odločb iz let 1984 in 1987. Dejansko je začela novo preiskavo davčne sheme centrov za usklajevanje, pri katerih je uporabila postopek nadzora veljavne pomoči in zaključila, da je odslej ta shema pomenila nezdružljivo državno pomoč.
- 69 Da bi preverili, ali je bila Komisija upravičena izvesti to novo preiskavo, je treba opozoriti ne le na to, da načelo pravne varnosti zahteva, da mora biti zakonodaja Skupnosti določena in da mora biti njena uporaba predvidljiva za osebe, ki jih zadeva (sodbi z dne 15. decembra 1987 v zadevi Irska proti Komisiji, 325/85, Recueil, str. 5041, točka 18, in z dne 15. februarja 1996 v zadevi Duff in drugi, C-63/93, Recueil, str. I-569, točka 20), temveč tudi, da mora biti njena uporaba usklajena z uporabo načela zakonitosti (sodba z dne 22. marca 1961 v združenih zadevah SNUPAT proti Visoki oblasti, 42/59 in 49/59, Recueil, str. 99, 159).
- 70 V zvezi s tem, kot poudarja generalni pravobranilec v točkah 212 in 213 sklepnih predlogov, ni sporno, da Uredba, ki uzakonja, da Komisija izvaja pooblastila, ki so ji dodeljena s členom 88 ES, ne opredeljuje pojma „razvoj skupnega trga“ iz člena 1(b) (v), ki določa, da je treba ukrep, ki ni pomenil pomoči takrat, ko se je začel izvajati, vendarle šteti za veljavno pomoč, če je postala „pomoč zaradi razvoja skupnega trga“.
- 71 Ta pojem, ki ga je mogoče razumeti kot spremembo gospodarskega in pravnega okvira v sektorju, na katerega se nanaša zadevni ukrep, ne velja, če Komisija, kot v tej zadevi, spremeni presojo zgolj na temelju strožje uporabe pravil Pogodbe na področju državnih pomoči.

- 72 Treba pa je poudariti, da je uredba sekundarni pravni akt, sprejet za uporabo členov 87 ES in 88 ES, ki ne sme zmanjšati obsega navedenih členov in to še zlasti zato, ker Komisija svoja pooblastila črpa neposredno iz navedenih členov.
- 73 Člen 88(1) ES Komisiji dejansko poverja nalogo, da redno preiskuje sisteme pomoči, ki obstajajo v državah, in jim predlaga ustrezne ukrepe, ki so potrebni za postopen razvoj ali delovanje skupnega trga.
- 74 Odstavek 2 istega člena Komisiji dovoljuje, da v primeru neuspeha s predlogi zadevni državi članici naloži, da pomoči v določenem roku spremeni ali jih odpravi.
- 75 Torej je Komisija z odločitvijo, da ponovno preišče veljavno davčno shemo centrov za usklajevanje v Belgiji, ki jo je skupina „kodeks poslovanja“ razglasila za škodljivo za skupni trg, izpolnila vlogo, ki jo ima v skladu s členom 88 ES. Torej ima izpodbijana odločba pravno podlago v členih 87 ES in 88 ES.
- 76 Načelo zakonitosti se je torej spoštovalo, saj je izpodbijana odločba pomeni akt, ki je določen in katerega uporaba je bila za zadevne osebe predvidljiva. Zato ta odločba ni v nasprotju z načelom pravne varnosti.
- 77 Poleg tega edini postopek, ki ga je v tem primeru uporabila Komisija, določa Uredba za nadzor veljavnih pomoči. Zadevna davčna shema namreč nedvomno pomeni obstoječi ukrep, ker je bil Komisiji priglašen leta 1984 in ker navedena shema ni bila znatno spremenjena.

78 Zato je neutemeljena trditev Foruma 187, da je Komisija s tem, da je kot podlago, za začetek formalnega postopka preiskave uporabila člena 17 in 18 Uredbe, kot je navedla v dopisu z dne 17. julija 2000, naslovljenem na belgijske organe, in se nato sklicevala le na člena 87 ES in 88 ES, storila pravno napako. Zato je treba prvi tožbeni razlog zavrni.

Tožbeni razlog: kršitev člena 87(1) ES

79 S tem tožbenim razlogom Forum 187 zatrjuje, da davčna shema, ki jo uporabljajo centri za usklajevanje, ne pomeni državne pomoči v smislu člena 87(1) ES. V ta namen navaja ne le, da je bila metoda analize te davčne sheme, ki jo je uporabila Komisija, presplošna, ampak tudi, da različni ukrepi, ki so sestavljali zadevno shemo, niso izpolnjevali pogojev, določenih v navedenem členu. Navaja zlasti, da ti ukrepi centrom ne dajejo nobenih ugodnosti, da ne vključujejo prenosa državnih sredstev, da so selektivni in da Komisija ni dokazala njihovega vpliva na konkurenco in trgovino znotraj Skupnosti. V vsakem primeru navedeno shemo po njegovem mnenju upravičujeta narava in struktura belgijskega davčnega sistema.

– Metoda analize davčne sheme

80 Forum 187 Komisiji očita, da je kršila pristojnost držav članic na davčnem področju in da je opravila presplošno analizo zadevne sheme.

81 Odgovoriti je treba, prvič, da davčna pravila niso izključena iz področja uporabe člena 87 ES.

82 Drugič, opozoriti je treba, da se lahko Komisija pri programu pomoči omeji na študijo značilnosti zadevnega programa, da presodi, ali program prejemnikom glede na njihove konkurente zagotavlja precejšno prednost (sodba z dne 17. junija 1999 v zadevi Belgija proti Komisiji, C-75/97, Recueil, str. I-3671, točka 48). Ni pa zavezana preučevati vsakega posameznega primera, v katerem se shema uporablja (sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Grčija proti Komisiji, 278/00, Recueil, str. I-3997, točka 24 in navedena sodna praksa).

83 Zato je treba prvi del tožbenega razloga zavrniti.

– Pogoji iz člena 87(1) ES

84 Uvodoma je treba pojasniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso, opredelitev pomoči zahteva, da so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 87(1) ES (sodba z dne 24. julija 2003 v zadevi Altmark Trans in Regierungspräsidentium Magdeburg, C-280/00, Recueil, str. I-7747, točka 74).

85 Preučiti je treba torej vse te pogoje.

i) Obstoj ugodnosti za posamezna podjetja

86 V zvezi s tem pojem pomoči ne zajema le pozitivnih ukrepov, kot so subvencije, posojila, udeležba na kapitalu podjetja, temveč tudi ukrepe, ki na različne načine zmanjšujejo bremena, ki jih mora podjetje običajno nositi, in strogo dobesedno niso subvencije, vendar jih je glede na vrsto in učinek z njimi mogoče enačiti (sodba z dne

20. novembra 2003 v zadevi Gemo, C-126/01, Recueil, str. I-13769, točka 28 in navedena sodna praksa).

- ⁸⁷ Poleg tega je Sodišče odločilo, da ukrep, s katerim javni organi posameznim podjetjem priznajo davčno oprostitvev, ki, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, pomeni državno pomoč (sodba z dne 15. marca 1994 v zadevi Banco Exterior de España, C-387/92, Recueil, str. I-877, točka 14).
- ⁸⁸ Komisija je v izpodbijani odločbi navedla, da način določitve obdavčljivih prihodkov, oprostitvev nepremičninskih davkov in pri viru odtegnjenega davka, davka na kapital, ter fiktivni sistem pri viru odtegnjenega davka pomenijo ugodnosti za centre za usklajevanje.
- ⁸⁹ Forum 187 to presojo zavrača.
- ⁹⁰ Najprej je Komisija v točkah od 89 do 95 izpodbijane odločbe menila, da pavšalna določitev prihodkov po metodi *cost plus* pomeni gospodarsko prednost v smislu člena 87 ES.
- ⁹¹ V skladu z zadevno shemo je namreč obdavčljivi prihodek določen v pavšalnem znesku, ki ustreza odstotku celotnega zneska izdatkov in stroškov poslovanja, iz katerih so izključeni stroški za zaposlene in finančne datjatve.

- 92 Poleg tega je treba dobiček centra za usklajevanje načeloma določiti glede na njegovo dejansko opravljeno dejavnost. Če ta center sam obračuna določene opravljene storitve po ceni, ki ustreza znesku stroškov, ki je povečan za dobiček, je mogoče določiti njegov odstotek, pod pogojem da ni nesorazmeren. Kadar ni objektivnih meril za določitev odstotka dobičkov, ki naj bi se upoštevali, je treba ta odstotek načeloma določiti na 8 %.
- 93 Vendar obdavčljivi dobiček navedenega centra ne sme biti manjši od vseh izdatkov ali dajatev, ki niso odbite kot poklicni stroški, in „izjemnih in neodplačnih“ ugodnosti, ki so jih centru odobrili člani skupine. Ta dobiček se obdavči po normalni davčni stopnji za družbe.
- 94 Ta metoda določitve obdavčljivega dobička se zgleduje po t. i. metodi *cost plus*, ki jo za obdavčitev storitev, ki jih opravlja hčerinska družba ali stalna poslovna enota na račun družb, ki pripadajo isti skupini in imajo sedež v drugih državah, določa Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).
- 95 Da bi preučili, ali določitev obdavčljivih prihodkov, kot jo predvideva shema centrov za usklajevanje, slednjim daje prednost, je treba, kot priporoča Komisija v točki 95 izpodbijane odločbe, navedeno shemo primerjati s splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razlikovanju med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence.
- 96 V zvezi s tem stroški za zaposlene in finančne dajatve, ki nastanejo v okviru upravljanja z denarnimi sredstvi ali financiranja, predstavljajo dejavnike, ki odločilno prispevajo k doseganju prihodkov centrov za usklajevanje, če ti opravljajo storitve, zlasti finančne narave. Posledično izključitev teh stroškov in izdatkov, namenjena

določitvi obdavčljivih prihodkov navedenih centrov, ne dopušča, da bi se transferne cene približale cenam, ki bi se dosegle v pogojih svobodne konkurence.

97 Iz tega izhaja, da ta izključitev navedenim centrom lahko daje gospodarsko prednost.

98 V nasprotju s trditvijo Foruma 187 te presoje ni mogoče prerekati niti z dejstvom, da bi vključitev finančnih dajatev lahko v določenih primerih privedla do previsoke davčne osnove, niti z višino davčnega bremena, ki naj bi ga nosila skupina, in ne z okoliščino, da bi bilo center mogoče obdavčiti, ne da bi imel prihodke. Ti vplivi so dejansko nujno povezani z metodo *cost plus*.

99 Poleg tega letna dajatev, vzpostavljena od 1. januarja 1993, v višini 10.000 EUR na osebo, zaposleno za polni delovni čas, ki ne sme presegati 100.000 EUR, ne izravnava pozitivnih učinkov uporabljene metode izračuna, ker zgornja meja ustreza najmanjšemu številu zaposlenih, ki jih morajo zaposeliti centri v prvih dveh letih dejavnosti.

100 Enako velja glede 8-odstotne stopnje, ki se praviloma uporablja za stroške poslovanja, da se določi davčna osnova, če se ta stopnja uporablja za že znižano osnovo in se stopnja dobička v resnici zelo razlikuje pri vsakem centru, ker je odvisna od opravljane dejavnosti.

101 Nazadnje, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 265 sklepnih predlogov, lahko pritrdimo stališču Komisije, da alternativna davčna osnova, ki bi z vzpostavitvijo

spodnje meje preprečevala morebitne zlorabe, ne more odpraviti prednosti, ki so zagotovljene z zgoraj navedenimi izključitvami v povezavi z 8-odstotno stopnjo. Ta osnova namreč vključuje le zneske, ki so v Belgiji prav tako obdavčeni pri družbah, ki ne uporabljajo sporne sheme.

102 Glede na te dejavnike je Komisija pravilno menila, da pravila o določitvi obdavčljivih prihodkov pomenijo prednost za centre za usklajevanje in za skupine, ki jim centri pripadajo.

103 Drugič, Komisija je v točkah 76 in 77 izpodbijane odločbe menila, da oprostitev nepremičninskega davka, ki jo uživajo centri za usklajevanje, slednjim daje gospodarsko prednost.

104 Zadevna davčna shema namreč določa, da so ti centri oproščeni nepremičninskega davka na nepremičnine, ki jih uporabljajo za opravljanje dejavnosti, tudi če ta strošek bremeni načeloma sredstva vsake družbe, ki ima v Belgiji nepremičnine, to pomeni zemljiške zazidalne in nezazidalne parcele, kot tudi material in opremo, ki imajo zaradi narave ali namena uporabe značaj nepremičnine.

105 Torej oprostitev navedenega davka pomeni gospodarsko prednost. Okoliščina, da ugodnosti te dejansko uživa le 5 % centrov za usklajevanje, ker so vsi ostali najemniki nepremičnin, na to presojo ne vpliva, ker je izbira med lastništvom in najemom nepremičnine povsem stvar odločitve navedenih centrov.

106 Tretjič, Komisija je v točkah 78 in 79 izpodbijane odločbe menila, da tudi oprostitev davka na kapital, ki jo uživajo centri za usklajevanje, pomeni gospodarsko prednost.

- 107 Ker je namreč obdavčitev kapitalskih vložkov v Belgiji pravilo, vsaka kapitalska družba nosi breme tega davka. Oprostitev, ki so jo uživali navedeni centri za usklajevanje in se nanaša tako na začetni kapital kot na njegova zvišanja, je torej mogoče šteti za prednost.
- 108 Okoliščina, da je člen 7(1) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23), določal, da je treba oprostitve transakcij, ki veljajo 1. julija 1984, ohraniti, ne vpliva na to presojo, ker sporna oprostitve davka na kapital, ki je predvidena le za določene vrste družb, tako ni splošna.
- 109 Četrtrič, Komisija je v točkah od 80 do 87 izpodbijane odločbe oprostitve pri viru odtegnjenega davka, ki so jo uživali centri za usklajevanje, opredelila za gospodarsko prednost.
- 110 V skladu z zadevno shemo se namreč pri viru odtegnjeni davki, to pomeni davki na dividende, odtegnjeni pri viru, na obresti – z izjemo obresti, izplačanih prejemnikom, ki so v Belgiji obdavčeni kot fizične ali pravne osebe –, na pristojbine, ki jih plačajo centri za usklajevanje, ter na prihodke, prejete za denarne vloge, ne zahtevajo.
- 111 Iz ugotovitev Komisije izhaja, da pri viru odtegnjeni davek pomeni dokončni belgijski davek na dobičke, izplačanih družbam nerezidentkam, ki nimajo možnosti za obračun ali povračilo v državi, v kateri imajo sedež.

- 112 Zato s tem, ko so centri za usklajevanje oproščeni plačila tega davka, sporna shema slednjim daje prednost, ki je v nobenem primeru ni mogoče prerekati s tem, da so bile drugim vrstam podjetij dodeljene druge oprostitve tega davka.
- 113 Petič, Komisija je v točki 88 izpodbijane odločbe navedla, da priznanje fiktivnega pri viru odtegnjenega davka pomeni prednost.
- 114 Ne le, da so prejemniki plačil, izplačanih s strani centrov za usklajevanje, oproščeni pri viru odtegnjenega davka, temveč poleg tega dejansko uživajo ugodnosti od pavšalnega odbitka na skupni znesek davka, ki ga morajo plačati.
- 115 Iz razprav izhaja, da je bila stopnja fiktivnega davka leta 1991 znižana na nič.
- 116 Vendar obresti, izplačane na podlagi dolgoročnega posojila, sklenjenega pred 24. julijem 1991, ostajajo oproščene. Posledično daje to stanje zadevnim centrom za usklajevanje prednost.
- 117 Nasprotno, dejstvo, da bi kraljeva uredba lahko spremenila stopnjo tega davka, ki je bil znižan na ničlo, pomeni kvečjemu morebitno in prihodnjo prednost. Vendar te morebitnosti ni mogoče upoštevati pri opredelitvi tega ukrepa kot državne pomoči.
- 118 Torej daje zadevna shema centrom za usklajevanje prednost.

ii) Selektivnost

119 Opozoriti je treba, da na podlagi ustaljene sodne prakse člen 87(1) ES zahteva, da se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo blaga, ki so glede na cilj, ki ga zasleduje zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je tako, potem je zadevni ukrep selektiven, kar pomeni posebno značilnost pojma državne pomoči, kot je določena v tej določbi (glej sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Heiser, C-172/03, ZOdl., str. I-1627, točka 40 in navedena sodna praksa).

120 Tako iz navedene analize izhaja, da oprostitve nepremičninskega davka in pri viru odtegnjenega davka, davka na kapital in dodelitve fiktivnega pri viru odtegnjenega davka pomenijo odstopanja od splošnega belgijskega davčnega sistema. Okoliščina, na katero se sklicuje Forum 187, da obstajajo številna druga odstopanja, ne izpodbija ugotovitve, da ima ta shema dejansko lastnost odstopanja in da te oprostitve omejuje le na centre za usklajevanje.

121 Selektivnost navedenih oprostitvev je torej podana.

122 Glede načina določitve obdavčljivih prihodkov čeprav Forum 187 zatrjuje, da se zadevna shema uporablja za družbe, za katere je bila v izogib tveganjem dvojnega obdavčevanja posebej ustanovljena ni sporno, da se navedena shema uporablja le za mednarodne skupine, katerih hčerinske družbe so v najmanj štirih različnih državah, ki razpolagajo s kapitalom in rezervami, višjimi ali enakimi 1 milijardi BEF, in ki ustvarjajo letni konsolidirani promet, višji ali enak 10 milijardam BEF.

123 Torej je zadevna shema tudi glede tega selektivna.

124 Ta ugotovitev ni vprašljiva s stališča Foruma 187, ki meni, da zadevna shema ne pomeni odstopanja od splošnega sistema obdavčevanja, ki velja za podjetja, temveč drugo vrsto sheme, ki jo narekuje davčna logika in potreba po rešitvi problema dvojnega obdavčevanja storitev, opravljenih znotraj mednarodne skupine družb.

125 Forum 187 namreč, prvič, ne pojasni, zakaj naj bi ukrepe, ki so predvideni v okviru zadevne sheme, utemeljeval veljavni davčni sistem v Belgiji. Drugič, Forum 187 ni dokazal, kako naj bi cilj rešitve problema dvojnega obdavčevanja storitev znotraj skupine utemeljil omejevanje ugodnosti zadevne sheme na centre, ki so jih ustanovile posebej velike skupine, niti kako naj bi ta cilj lahko privedel do vsake od različnih prednosti te sheme.

126 Forum 187 torej ni dokazal, da naj bi bila zadevna shema utemeljena z naravo ali splošno ureditvijo belgijskega davčnega sistema, v katerega spada, tako da je treba zaključiti, da je selektivnost te sheme dokazana.

iii) Zahteva, da je treba pomoč dodeliti iz državnih sredstev in jo mora dodeliti država

127 Da bi prednosti lahko opredelili kot pomoči v smislu člena 87(1) Pogodbe, jih je treba, prvič, dodeliti neposredno ali posredno iz državnih sredstev in drugič, dodeliti jih mora država (zgoraj navedena sodba Gemo, točka 24).

128 Ni sporno, da je drugi pogoj izpolnjen, ker je zadevno davčno shemo sprejela belgijska vlada, drugače pa naj bi bilo v zvezi s prvim pogojem, saj je po mnenju Foruma 187 belgijska država od centrov za usklajevanje prejela 500 milijonov EUR davčnih prihodkov in socialnih prispevkov na leto.

129 Vendar, da bi dokazali, da so bile prednosti, ki izhajajo iz zgoraj analiziranih oprostitvev, dodeljene iz državnih sredstev, zadošča ugotovitev, da so bile slednje vzrok za davčni primanjkljaj in pomanjkanje socialnih prispevkov v blagajni te države.

iv) Zahteva, da shema pomoči vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivlja konkurenco ali bi jo lahko izkrivljala.

130 Iz točk od 99 do 103 izpodbijane odločbe izhaja, da je Komisija ocenila, da zadevna davčna shema vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco.

131 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je konkurenca izkrivljena, kadar ukrep zmanjša breme podjetja, ki je prejelo pomoč, in tako okrepi njegov položaj glede na druga konkurenčna podjetja (glej v tem smislu sodbi z dne 17. septembra 1980 v zadevi Philip Morris proti Komisiji, 730/79, Recueil, str. 2671, točka 11, in z dne 11. novembra 1987 v zadevi Francija proti Komisiji, 259/85, Recueil, str. 4393, točka 24).

132 V tem primeru so ugodnosti, dodeljene centrom za usklajevanje, s tem, da so spodbujale družbe v skupini k uporabi storitev, ki jih zagotavljajo ti centri, izkrivljale konkurenco med slednjimi in ponudniki storitev v finančnem, fiduciarnem, informacijskem in zaposlitvenem sektorju.

- 133 Poleg tega, tako kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 320 sklepnih predlogov, ima zaradi širokega področja dejavnosti, ki jih pokrivajo večnacionalne skupine, ki so ustanovile center za usklajevanje, zadevna davčna shema nujno vpliv na konkurenco.
- 134 Končno, navedena shema nujno vpliva na trgovino med državami članicami, ker so centre za usklajevanje ustanovile večnacionalne družbe, ki so najmanj v štirih državah.
- 135 Iz zgoraj navedenega izhaja, da davčna shema centrov za usklajevanje izpolnjuje pogoje iz člena 87(1) ES. Tožbeni razlog kršitve navedenega člena je treba zato zavrniti.

– Tožbeni razlog: pomanjkanje obrazložitve

- 136 Forum 187 prvenstveno trdi, da Komisija ni navedla razlogov, ki so jo vodili k spremembi predhodnih odločb.
- 137 V zvezi s tem je treba poudariti, da čeprav mora biti obveznost obrazložitve akta Skupnosti, določena v členu 253 ES, prilagojena naravi tega akta ter jasno in nedvoumno izražati sklepanje institucije, ki je avtor akta, tako da se stranke lahko seznanijo z utemeljitvijo sprejetega ukrepa in da pristojno sodišče lahko izvede nadzor (sodbi z dne 9. julija 1969 v zadevi Italija proti Komisiji, 1/69, Recueil, str. 277, točka 9, in z dne 7. marca 2002 v zadevi Italija proti Komisiji, C-310/99, Recueil, str. I-2289, točka 48),

Komisiji ni dolžna navesti razlogov, zaradi katerih je v predhodnih odločbah zadevno shemo presodila drugače. Pojem državne pomoči namreč odgovarja objektivnemu stanju, ki se presoja na dan, ko Komisija sprejme odločbo.

138 Zato je treba zavrniti tožbeni razlog pomanjkanja obrazložitve in predloge Foruma 187 za razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe, ker sporne ukrepe opredeljuje kot državne pomoči, ki niso združljive s skupnim trgom.

Predlogi Kraljevine Belgije in Foruma 187 za delno razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe

139 Kraljevina Belgija, ki predlaga razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe, ker ta ne dovoli niti začasne obnovitve potrditve centrov, ki so na dan 31. decembra 2000 uživali ugodnosti zadevne sheme in katerih potrditev se izteče pred 31. decembrom 2010, uveljavlja štiri tožbene razloge, in sicer kršitev člena 88 ES, kršitev načel varstva upravičenih pričakovanj in enakosti ter pomanjkanje obrazložitve.

140 Forum 187, ki predlaga razglasitev ničnosti iste odločbe, ker ta ne predvideva ustreznih začasnih ukrepov za centre, katerih potrditev se izteče med 17. februarjem 2003 in 31. decembrom 2004, se sklicuje na dva tožbena razloga, kršitev načela varstva upravičenih pričakovanj in pomanjkanje obrazložitve.

Kršitev načela varstva upravičenih pričakovanj

– Trditve strank

- 141 Kraljevina Belgija trdi, da Komisija, čeprav je odločbo oprla na kodeks poslovanja in dokumente Sveta „Ecofin“, pri čemer je centrom za usklajevanje obstoječo potrditev priznala do 31. decembra 2010, ni spoštovala vseh stališč Sveta in zlasti dopisa z dne 26. in 27. novembra 2000, ki je predvidevalo, da naj bi se zadevna davčna shema za vse centre ohranila do 31. decembra 2005.
- 142 Prav tako navaja, da je belgijskega ministra za finance to stališče privedlo do tega, da je v predstavniskem domu 20. decembra 2000 uradno razglasil to možnost obnove do 31. decembra 2005, do datuma, ki ga je v predlogih primernih ukrepov z dne 11. julija 2001 navedla Komisija.
- 143 Kraljevina Belgija poudarja tudi, da ker je bila obnova potrditve centrov za usklajevanje samodejna, saj so bili pogoji izpolnjeni, bi lahko centri, katerih potrditev se je iztekla sočasno z izpodbijano odločbo, upravičeno pričakovali, da jim bo ta obnova odobrena. Kraljevina Belgija poudarja, da do vročitve izpodbijane odločbe niti navedeni centri niti ona sama niso mogli vedeti, da naj bi ta datum, od katerega obnova potrditev ne bi bile več mogoče, sprejela Komisija.
- 144 Forum 187 trdi, da so centri za usklajevanje ob upoštevanju predhodnih odločb Komisije upravičeno menili, da bodo ohranili odobreno potrditev.

145 Prav tako navaja, da so centri, katerih potrditev se je iztekla v letih 2003 in 2004, potrebovali prehodno obdobje dveh let, da so se reorganizirali, oziroma, glede na okoliščine primera, zapustili Belgijo. Izpodbija razloge za zavrnitev zagotovitve začasnih ukrepov, na katere se sklicuje Komisija.

146 Komisija vse te utemeljitve zavrača, pri čemer pojasnjuje, da je centrom priznala obstoj upravičenih pričakovanj v zadevni shemi, ki so jih ustvarile predhodne odločbe, in da je zaradi tega uvedla prehodno obdobje, ki se izteče najpozneje 31. decembra 2010 in se uporablja za centre s potrditvijo, ki je veljala na dan vročitve izpodbijane odločbe.

– Presoja Sodišča

147 Sodišče je večkrat presodilo, da pravica sklicevanja na načelo varstva upravičenih pričakovanj velja za vsako zadevno osebo, pri kateri je institucija Skupnosti ustvarila upravičena pričakovanja. Poleg tega se ne sme nihče sklicevati na kršitev tega načela brez natančnih zagotovil, ki bi mu jih je zagotovila uprava (sodba z dne 24. novembra 2005 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-506/03, neobjavljena v ZOdl, točka 58). Kadar lahko razumen in preudaren gospodarski subjekt predvidi sprejetje ukrepa Skupnosti, ki lahko vpliva na njegove interese, se v primeru njegovega sprejetja na to načelo ne more sklicevati (sodba z dne 11. marca 1987 v zadevi Van den Bergh en Jurgens in Van Dijk Food Products Lopik proti Komisiji, 265/85, Recueil, str. 1155, točka 44).

148 Poleg tega, če predpostavimo, da je Komisija predhodno ustvarila stanje, ki bi lahko vzpostavilo upravičena pričakovanja, lahko prevladujoč javni interes nasprotuje sprejetju začasnih ukrepov za stanja, ki so nastala pred začetkom veljavnosti nove ureditve, vendar se še vedno razvijajo (sodba z dne 17. julija 1997 v zadevi Affish, C-183/95, Recueil, str. I-4315, točka 57).

- 149 Vendar je Sodišče prav tako odločilo, da je Komisija, če ni prevladujočega javnega interesa, s tem ko ni hkrati z razveljavitvijo ureditve predvidela začasnih ukrepov, ki naj bi varovali upravičena pričakovanja gospodarskega subjekta v pravu Skupnosti, kršila hierarhično višjo pravno normo (glej v tem smislu sodbo z dne 14. maja 1975 v zadevi CNTA proti Komisiji, 74/74, Recueil, str. 533, točka 44).
- 150 Prvič, treba je preučiti, ali so lahko sklepi Sveta z dne 26 in 27. novembra 2000 kot tudi predlogi primernih ukrepov Komisije ustvarili pričakovanje, da se bo zadevna shema ohranila najmanj do 31. decembra 2005.
- 151 Iz gradiva v spisu izhaja, da ti sklepi Sveta izražajo politično voljo in zaradi svoje vsebine ne morejo imeti pravnih učinkov, na katere bi se lahko zadevne osebe sklicevale pred Sodiščem. Poleg tega navedeni sklepi nikakor ne morejo zavezovati Komisije k izvajanju njenih lastnih pristojnosti, ki so ji na področju državnih pomoči dodeljene s Pogodbo. Torej belgijska vlada ni utemeljila trditve, da bi lahko bili ti sklepi temelj za zagotovilo, da bodo sprejeti začasni ukrepi.
- 152 Enako velja glede centrov za usklajevanje, ki naj bi vedeli za pristojnosti Komisije in tako ne morejo nasprotovati sklepom Sveta z dne 26 in 27. novembra 2000.
- 153 Predlogi primernih ukrepov, ki jih je Komisija sporočila Kraljevini Belgiji, v nobenem primeru ne morejo pomeniti temelja za pričakovanje, ker so sestavni del formalnega postopka preiskave in jih država, kot v tem primeru, lahko zavrne.

154 Zato se niti Kraljevina Belgija niti Forum 187 ne moreta sklicevati na pričakovanje, da se bo zadevna shema ohranila najmanj do 31. decembra 2005.

155 Drugič, ni sporno, da je Komisija z odločbami, sprejetimi leta 1984 in 1987, in z odgovorom z dne 24. septembra 1990, ustvarila pričakovanje, da zadevna shema ni vsebovala elementa pomoči.

156 Prav tako ni sporno, da:

- čeprav zadevna shema določa postopek dodelitve potrditve za obdobje desetih let, je obnovitev te potrditve, ki ni samodejna, podvržena enakemu postopku in jo je mogoče brez težav pridobiti, ker so še vedno izpolnjeni potrebni objektivni pogoji;

- poleg tega število obnovitev ni določeno z nacionalno zakonodajo;

- so lahko, ob neobstoju diskrecijske presoje nacionalnih organov, zadevni centri za usklajevanje upravičeno menili, da ni nobene ovire za to obnovitev.

- 157 Okoliščina, na katero se sklicuje Komisija, da so belgijski organi, zlasti z vzpostavitvijo letne pristojbine zaposlenega, zmanjševali ugodnosti, ki jih je nudila zadevna shema, ne omaja presoje glede nadaljevanja navedene sheme za centre za usklajevanje. Iz razprav namreč ne izhaja, da naj bi bile spremembe sheme, vzpostavljene s kraljevo uredbo št. 187, bistvene tako da bi jo temeljito spremenile.
- 158 Torej je Komisija z odločbami iz leta 1984 in 1987 ter z odgovorom centrom za usklajevanje, potrjenim 31. decembra 2000, z dne 24. septembra 1990, ustvarila pričakovanja, da pravila Pogodbe ne bodo ovirala obnovitve njihove potrditve.
- 159 Tretjič, treba je preučiti, ali je tako pričakovanje upravičeno.
- 160 Komisija v bistvu trdi, da se centri za usklajevanje niso mogli sklicevati na upravičena pričakovanja, da se bo zadevna shema ohranila, saj so imeli nekaj podatkov o tem, da naj se ta shema ne bi ohranila.
- 161 Če predpostavimo, da bi podatki, na katere se v tej zvezi sklicuje Komisija, lahko omajali pričakovanje centrov za usklajevanje, da je bila shema za te centre v skladu s pravili Pogodbe, bi bili navedeni centri v vsakem primeru upravičeni pričakovati, da jim bo odločba Komisije, ki spreminja predhodno presojo, zagotovila čas, potreben za dejansko upoštevanje te spremembe presoje.

162 Glede na to je treba poudariti, da obdobje, ki je poteklo med objavo odločbe o začetku formalnega postopka preiskave z dne 20. junija 2002 in sprejetjem izpodbijane odločbe z dne 17. februarja 2003, centrom ne dopušča, da bi upoštevali možnost, da lahko odločba odpravi zadevno shemo. Navedena shema je namreč, tako kot je navedeno zgoraj, davčna shema, odobrena za desetlet, ki pomeni računovodske ukrepe ter finančne in gospodarske odločbe, ki jih skrben gospodarski subjekt ne more sprejeti v tako kratkem roku.

163 Centri za usklajevanje, o katerih prošnji za obnovitev potrditve se še ni odločalo na dan vročitve izpodbijane odločbe ali katerih potrditev se je iztekla sočasno ali kmalu po vročitvi navedene odločbe, so lahko torej upravičeno pričakovali, da jim bo dodeljeno razumno prehodno obdobje, da se bodo lahko prilagodili posledicam, ki izhajajo iz navedene odločbe. V zvezi s tem je izraz „kmalu po“ treba razumeti v tem smislu, da se nanaša na datum, ki je tako blizu datuma vročitve izpodbijane odločbe, da zadevni centri za usklajevanje niso imeli časa za prilagoditev spremembi zadevne sheme.

164 Četrto, treba je zagotoviti, da noben javni interes ne more prevladati nad interesom zadevnih centrov za usklajevanje, da se jim zagotovi tako prehodno obdobje.

165 Prvič, poudariti je treba, da Komisija ni dokazala, v čem je interes Skupnosti nasprotovale takemu prehodnemu obdobju. Drugič, stališče Komisije ni dosledno, ker dopušča, da se potrditve, obstoječe na dan vročitve te odločbe, ohranijo najkasneje do 31. decembra 2010 in da se, nasprotno, centrom za usklajevanje, katerih prošnja za obnovitev potrditve je bila na dan vročitve izpodbijane odločbe nerešena ali katerih potrditev se je iztekla sočasno s navedeno odločbo ali malo po njeni vročitvi, zavrne kakršnakoli prehodna ureditev.

- 166 Končno je treba, poleg dejstva, da je Komisija v odločbi priznala, da so centri za usklajevanje opravili obsežne naložbe in sprejeli dolgoročne obveznosti, poudariti, da na dan sprejetja izpodbijane odločbe ni obstajala nadomestna ali spremenjena ureditev.
- 167 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je tožbeni razlog kršitve načela varstva upravičenih pričakovanj utemeljen.

Kršitev načela enakosti

- 168 Kraljevina Belgija zatrjuje, da izpodbijana odločba povzroča neupravičeno diskriminacijo med centri za usklajevanje, katerih potrditev se je iztekla malo pred njenim sprejetjem in bodo tako zadevno shemo uporabljali do 31. decembra 2010, in centri za usklajevanje, katerih potrditev se je iztekla po dnevu vročitve izpodbijane odločbe in so bili prikrajšani za vsak začasni ukrep.
- 169 Komisija to utemeljitev zavrača, pri čemer navaja, da so bili vsi centri za usklajevanje potrjeni za deset let in so v enakem položaju, ker so za celotno obdobje potrditve upravičeni do ugodnosti.
- 170 Načelo enakega obravnavanja v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča zahteva, da se primerljive situacije ne obravnavajo različno in da se različne situacije ne obravnavajo enako, razen če je takšna obravnava objektivno utemeljena (sodbi z dne 27. marca 1980 v združenih zadevah Salumi in drugi, 66/79, 127/79 in 128/79, Recueil, str. 1237,

točka 14, in z dne 6. marca 2003 v zadevi Niemann, C-14/01, Recueil, str. I-2279, točka 49 in navedena sodna praksa).

171 Ob upoštevanju sklepa iz točke 167 te sodbe izpodbijana odločba različno obravnava centre za usklajevanje, od katerih so lahko vsi upravičeno pričakovali, da jim bo zagotovljeno razumno prehodno obdobje.

172 Tako se bo datum izteka ugodnosti zadevne sheme razlikoval glede na dan, ko je prišlo do zadnje obnovitve potrditve v letih 2001 in 2002, oziroma glede na to ali se je potrditev iztekla sočasno z vročitvijo izpodbijane odločbe ali kmalu po njej, saj bo za prve nastopil 31. decembra 2010, medtem ko za druge prehodno obdobje ni predvideno.

173 Torej je Komisija s tem, da za centre za usklajevanje, katerih potrditev se je iztekla sočasno ali malo po vročitvi izpodbijane odločbe, ni sprejela začasnih ukrepov, kršila splošno načelo enakosti.

174 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba izpodbijano odločbo razglasiti za nično, ker ni predvidela začasnih ukrepov glede centrov za usklajevanje, katerih prošnja za obnovitev potrditve je bila na dan vročitve izpodbijane odločbe nerešena ali katerih potrditev se je iztekla sočasno ali malo po vročitvi navedene odločbe.

175 Ker je bilo tožbam ugodeno, ni treba obravnavati drugih tožbenih razlogov.

Stroški

176 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Na podlagi odstavka 3 tega člena Sodišče stroške razdeli, kadar stranki v predlogih uspeša le deloma.

177 Kraljevina Belgija je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov v zadevah C-182/03 in C-182/03 R.

178 Forum 187 je predlagal, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni v celoti uspela, se ji naloži plačilo polovice stroškov Foruma 187 v zadevi C-217/03 in vseh njegovih stroškov v zadevi C-217/03 R.

179 Po drugi strani, ker je Sodišče prve stopnje Forumu 187 naložilo, naj plača stroške v zadevi, v kateri je bil sprejet sklep Sodišča prve stopnje, v zgoraj navedeni zadevi Forum 187 proti Komisiji, je treba predlog Foruma 187, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov te tožbe, zavrniti.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

- 1. Odločba 2003/757/ES Komisije z dne 17. februarja 2003 o shemi pomoči, ki jo je Belgija uveljavila za centre za usklajevanje s sedežem v Belgiji, se razglasi za nično, ker ne predvideva začasnih ukrepov za centre za usklajevanje, katerih prošnja za obnovitev potrditve je bila na dan vročitve izpodbijane odločbe nerešena ali katerih potrditev se je iztekla hkrati z vročitvijo navedene odločbe ali kmalu po njej.**

- 2. Tožba Foruma 187 ASBL se v preostalem delu zavrne.**

- 3. Komisija Evropskih skupnosti nosi plačilo stroškov postopka v zadevi C-182/03 in polovico stroškov Foruma 187 ASBL v zadevi C-217/03.**

- 4. Komisija Evropskih skupnosti nosi plačilo stroškov postopka v zadevah C-182/03 R in C-217/03 R.**

Podpisi