CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL

Y. BOT

van 23 april 2009 [1]

1. Na de besprekingen die de Raad van de Europese Unie in 1997 aan belastingconcurrentie tussen lidstaten had gewijd, besloot de Commissie de in de lidstaten bestaande fiscale regelingen te onderwerpen aan een onderzoek of heronderzoek in het licht van de voorschriften van het EG-Verdrag inzake staatssteun.

2. Zo heronderzocht de Commissie de door het Koninkrijk België ten uitvoer gelegde fiscale regeling ten gunste van coördinatiecentra [2]. Waar zij zich in 1984, 1987 en 1990 nog op het standpunt had gesteld dat die regeling geen staatssteun was, verklaarde zij de regeling bij beschikking van 17 februari 2003 onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt [3]. Tegen die beschikking is bij het Hof beroep tot nietigverklaring ingesteld, waarop bij arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (hierna: „arrest Forum 187") [4] uitspraak is gedaan.

3. Tegelijkertijd onderzocht de Commissie ook de regeling die het Koninkrijk der Nederlanden in 1997 voor internationale concernfinancieringsactiviteiten had ingevoerd (hierna: „cfa-regeling").

4. Ingevolge deze regeling mogen ondernemingen waaraan een individuele goedkeuring, met een looptijd van tien jaar, is verleend, een reserve voor risico's in verband met die activiteiten vormen. De regeling werd ten uitvoer gelegd zonder vooraf te zijn aangemeld bij de Commissie, die op 11 juli 2001 besloot de formele onderzoeksprocedure van artikel 88, lid 2, EG in te leiden.

5. In haar beschikking van 17 februari 2003 [5] heeft de Commissie de cfa-regeling als met de gemeenschappelijke markt onverenigbare staatssteun aangemerkt. Zij heeft echter gemeend dat de ondernemingen die ten tijde van de inleiding van de formele onderzoeksprocedure begunstigde van de regeling waren, zich konden beroepen op een gewettigd vertrouwen dat de regeling verenigbaar was met de bepalingen van het Verdrag, gelet op het standpunt dat zij in 1984, 1987 en 1990 ten

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Een coördinatiecentrum is een onderneming die door een multinationale groep van vennootschappen is opgericht om voor die vennootschappen verschillende diensten, in het bijzonder op financieel gebied, te verrichten.

3 — Beschikking C(2003) 564 def. van de Commissie betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra, zoals gerectificeerd bij corrigendum van 23 april 2003.

4 — C-182/03 en C-217/03, Jurispr. blz. I-5479.

5 — Beschikking 2003/515/EG van de Commissie betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten (PB L 180, blz. 52; hierna: „litigieuze beschikking").

aanzien van de Belgische fiscale regeling had ingenomen. De Commissie heeft die ondernemingen dan ook toegestaan van de cfa-regeling te blijven profiteren tot aan het einde van de looptijd van de aan hen afgegeven beschikkingen en uiterlijk tot en met 31 december 2010.

6. Koninklijke Friesland Foods NV [6] heeft bij het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking ingesteld.

7. Bij arrest van 12 september 2007, Koninklijke Friesland Foods/Commissie [7], heeft het Gerecht die beschikking nietig verklaard voor zover daarbij van de overgangsregeling worden uitgesloten de marktdeelnemers die, zoals KFF, op 11 juli 2001 bij de Nederlandse belastingdienst reeds een cfa-aanvraag hadden ingediend, waarop op die datum nog niet was beslist.

8. Thans dient het Hof zich uit te spreken over de hogere voorziening die de Commissie tegen dat arrest heeft ingesteld. De hogere voorziening stelt in wezen twee rechtsvragen aan de orde, verband houdend met KFF's hoedanigheid van potentiële begunstigde van de cfa-regeling en met het feit dat deze regeling nooit bij de Commissie is aangemeld.

9. De eerste rechtsvraag hangt samen met de ontvankelijkheid van het door KFF ingestelde beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking. De vraag is of deze onderneming de rechtmatigheid van de beschikking voor de gemeenschapsrechter kan aanvechten terwijl zij ten tijde van de kennisgeving van de beschikking geen enkel verworven recht had.

10. De tweede rechtsvraag verlangt van het Hof een onderzoek naar de draagwijdte van het vertrouwensbeginsel op het gebied van staatssteun. De vraag is of KKF zich op dezelfde voet als de door de cfa-regeling begunstigde ondernemingen op dat beginsel kan beroepen en van het overgangsregime kan profiteren, terwijl deze regeling in generlei vorm bij de Commissie was aangemeld alvorens zij ten uitvoer werd gelegd. Het Hof dient dus na te gaan of de voorwaarden waaraan volgens voornoemd arrest Forum 187 moet zijn voldaan om het vertrouwensbeginsel geschonden te achten, in casu zijn vervuld.

11. In deze conclusie zal ik het Hof voorstellen de hogere voorziening gegrond te verklaren.

12. Primair zal ik betogen dat het bestreden arrest moet worden vernietigd op grond dat het Gerecht bij zijn beoordeling van de ontvankelijkheid van het beroep van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan door te

6 — Hierna: „KFF".
7 — T-348/03; hierna: „bestreden arrest".

oordelen dat de litigieuze beschikking KFF individueel raakt.

13. Subsidiair zal ik betogen dat het bestreden arrest, ook als het beroep van KFF wel ontvankelijk zou zijn, niettemin moet worden vernietigd op grond dat deze onderneming zich niet op schending van het vertrouwensbeginsel kon beroepen.

14. Ik zal het Hof in overweging geven, zelf definitief op de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid te beslissen en deze exceptie toe te wijzen.

I — Relevante bepalingen van gemeenschapsrecht

15. Het EG-Verdrag verbiedt in beginsel staatssteun, maar voorziet in bepaalde afwijkingen. Artikel 87, lid 1, EG bepaalt:

„Behoudens de afwijkingen waarin dit Verdrag voorziet, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt."

16. In de leden 2 en 3 van artikel 87 EG worden de vormen van staatssteun opgesomd die zonder meer verenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt, alsook die welke als daarmee verenigbaar kunnen worden beschouwd.

17. Artikel 88 EG bepaalt:

„1. De Commissie onderwerpt samen met de lidstaten de in die staten bestaande steunregelingen aan een voortdurend onderzoek. Zij stelt de dienstige maatregelen voor, welke de geleidelijke ontwikkeling of de werking van de gemeenschappelijke markt vereist.

2. Indien de Commissie, na de belanghebbenden te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken, vaststelt dat een steunmaatregel door een staat of met staatsmiddelen bekostigd, volgens artikel 87 niet verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt of dat van deze steunmaatregel misbruik wordt gemaakt, bepaalt zij dat de betrokken staat die steunmaatregel moet opheffen of wijzigen binnen de door haar vast te stellen termijn.

[…]

3. De Commissie wordt van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte gebracht, om haar opmerkingen te kunnen maken. Indien zij meent dat zulk een voornemen volgens artikel 87 onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, vangt zij onverwijld de in het vorige lid bedoelde procedure aan. De betrokken lidstaat kan de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering brengen voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid."

18. Artikel 89 EG ten slotte verklaart de Raad bevoegd tot het vaststellen van verordeningen voor de toepassing van de artikelen 87 EG en 88 EG. Krachtens die bevoegdheid heeft de Raad op 22 maart 1999 verordening (EG) nr. 659/1999 [8] vastgesteld, die nauwkeurige voorschriften bevat met betrekking tot de bij de toepassing van artikel 88 EG te volgen procedures.

II — De cfa-regeling

19. De cfa-regeling is vastgesteld bij de wet op de vennootschapsbelasting 1969 [9]. Zij is gewijzigd bij de wet van 13 december 1996 [10], die artikel 15b heeft ingevoegd ter voorkoming dat Nederlandse internationaal opererende ondernemingen hun concernfinancieringsactiviteiten onderbrengen in maatschappijen in het buitenland, met name in belastingparadijzen. Deze regeling, zoals gewijzigd, is op 1 januari 1997 van kracht geworden.

20. Artikel 15b van de wet van 1969 biedt de begunstigde ondernemingen de mogelijkheid een reserve te vormen ter zake van risico's die verband houden met hun internationale financieringsactiviteiten. Deze regeling staat open voor alle ondernemingen, zowel Nederlandse als buitenlandse, die vennootschapsbelasting betalen en aan de volgende, in artikel 15b geformuleerde voorwaarden voldoen:

— de begunstigde onderneming moet financieringsactiviteiten verrichten ten

8 — Verordening van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel [88] van het EG-Verdrag (PB L 83, blz. 1).

9 — Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

10 — Wet tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Stb. 1996, 65; hierna: „wet van 1969").

behoeve van tot het concern behorende lichamen die zijn gevestigd in ten minste vier landen dan wel op ten minste twee continenten;

— zij moet geregeld leningen verstrekken en beleggingen plaatsen en in staat zijn geheel onafhankelijk te opereren. Deze activiteiten moeten uitsluitend vanuit het Koninkrijk der Nederlanden worden verricht;

— de onderneming moet in de vier landen per land ten minste 5 % van de belastbare inkomsten uit de financieringsactiviteiten halen, en op elk van de twee continenten minstens 10 %.

21. Volgens artikel 15b, lid 10, van de wet van 1969 behandelt de inspecteur van de belastingsdienst de aanvragen van de ondernemingen die van de cfa-regeling willen gebruikmaken. Hij keurt de toepassing van de regeling goed bij voor bezwaar vatbare beschikking (hierna: „cfa-beschikking"), waarbij hij de voorwaarden ter zake aanpast aan de specifieke situatie van de betrokken onderneming [11].

11 — Zie besluit nr. DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

III — Feiten en procesverloop

A — *Aan de litigieuze beschikking voorafgaande feiten*

22. De cfa-regeling is op 1 januari 1997 van kracht geworden zonder vooraf bij de Commissie te zijn aangemeld.

23. Na een discussie over belastingconcurrentie tussen de lidstaten heeft de Raad „Economische Zaken en Financiën" een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen [12] vastgesteld en een ad-hocgroep ingesteld, belast met het opstellen van een lijst van de nationale belastingmaatregelen met schadelijke gevolgen voor de gemeenschappelijke markt.

24. Na dit initiatief heeft de Commissie zich ertoe verbonden richtsnoeren uit te werken voor de toepassing van de artikelen 87 EG en 88 EG op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen. Zo heeft zij op 11 november 1998 een mededeling gepubliceerd over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen. [13] Op basis

12 — Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, van 1 december 1997 betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen (PB 1998, C 2, blz. 2).

13 — PB C 384, blz. 3.

van deze mededeling is zij begonnen aan een onderzoek of heronderzoek van de in de verschillende lidstaten geldende belastingregelingen.

25. In dit kader heeft de Commissie de Nederlandse autoriteiten op 12 februari 1999 om inlichtingen over de cfa-regeling verzocht. Die inlichtingen zijn op 8 maart daaraanvolgend verstrekt.

26. Op 27 december 2000 heeft KFF bij de Nederlandse belastingdienst een aanvraag ingediend om met ingang van 1 januari 2000 een reserve te mogen vormen op grond van de cfa-regeling (hierna: „cfa-aanvraag"). Deze aanvraag is op 24 april 2001 nader met de fiscus besproken.

27. Bij brief van 11 juli 2001, bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen* van 31 oktober 2001, heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden in kennis gesteld van haar besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure van artikel 88, lid 2, EG [14]. In het kader van haar voorlopige beoordeling van de steun heeft de Commissie verklaard dat zij twijfelde aan de verenigbaarheid van de cfa-regeling met de gemeenschappelijke markt. Zij heeft opgemerkt dat de regeling staatssteun kon vormen en niet in aanmerking leek te kunnen komen voor één van de afwijkingen van artikel 87, leden 2 en 3, EG. Zij heeft het Koninkrijk der Nederlanden en andere belanghebbenden overeenkomstig artikel 88, lid 2, EG uitgenodigd om binnen een maand hun opmerkingen te maken.

28. Op 26 juli 2001 heeft de Nederlandse belastingdienst KFF in kennis gesteld van de inleiding van de formele onderzoeksprocedure door de Commissie.

29. Na de inleiding van die procedure is de behandeling van de cfa-aanvraag van KFF aangehouden.

30. Bij brief van 3 oktober 2002 heeft het Koninkrijk der Nederlanden de Commissie meegedeeld dat zij, gezien het gewettigd vertrouwen en de eerbiediging van de verworven rechten, de ondernemingen die op dat moment van de cfa-regeling gebruikmaakten, in staat diende te stellen van deze regeling te blijven profiteren tot aan het einde van de periode waarvoor zij als begunstigden waren erkend.

31. Op 5 december 2002 ten slotte heeft de Nederlandse staatssecretaris van Financiën een besluit vastgesteld waarin werd bepaald dat vanaf die datum geen nieuwe cfa-aanvragen meer in behandeling zouden worden genomen.

14 — PB C 306, blz. 6.

B — *De litigieuze beschikking*

32. Op 17 februari 2003 heeft de Commissie de litigieuze beschikking gegeven.

33. In de beschikking bevestigt de Commissie haar twijfels omtrent de verenigbaarheid van de cfa-regeling met het gemeenschapsrecht. Zij stelt om te beginnen dat deze regeling staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG is, en verklaart waarom zij van mening is dat de regeling voor geen van de in artikel 87, leden 2 en 3, genoemde afwijkingen in aanmerking komt.

34. Vervolgens onderzoekt de Commissie het gewettigd vertrouwen van de ondernemingen die van de cfa-regeling gebruikmaken. Zij erkent het bestaan van dat gewettigd vertrouwen, wat haars inziens reden is om geen terugvordering van de verleende steun te gelasten.

35. De punten 111 en 112 van de litigieuze beschikking luiden als volgt:

„[…]

In casu merkt de Commissie op dat de Belgische en de Nederlandse regeling weliswaar niet volkomen identiek zijn, maar dat de cfa-regeling niettemin overeenkomsten vertoont met de in België bij Koninklijk Besluit nr. 187 van 30 december 1982 ingevoerde regeling betreffende de fiscale behandeling van coördinatiecentra. Beide regelingen hebben namelijk betrekking op activiteiten binnen eenzelfde groep en een groot aantal begunstigden van de cfa-regeling had voordien een beroep gedaan op de Belgische regeling inzake coördinatiecentra. Bij beschikking van 2 mei 1984 oordeelde de Commissie dat de Belgische regeling [inzake coördinatiecentra] geen steunmaatregel was in de zin van artikel [87], lid 1, [EG]. Ook al werd die beschikking niet gepubliceerd, toch moet worden opgemerkt, zoals overigens door Nederland en de belanghebbenden wordt beklemtoond, dat in het XIVe mededingingsverslag alsook in een antwoord op een parlementaire vraag[15] werd verklaard dat de Commissie geen bezwaar had gemaakt tegen de Belgische regeling inzake coördinatiecentra.

In dit verband wijst de Commissie erop dat haar besluit over de Belgische regeling inzake coördinatiecentra is genomen vóór de inwerkingtreding van de cfa-regeling. Voorts wijst zij erop dat alle begunstigden van de cfa-regeling als zodanig waren erkend voordat de Commissie op 11 juli 2001 besloot tot inleiding van de formele onderzoekprocedure. Bijgevolg aanvaardt de Commissie de argumenten van Nederland en de belanghebbenden met betrekking tot het bestaan van een gewettigd vertrouwen bij de begunstigden van de regeling en ziet zij ervan af terugvordering van de verleende steun te gelasten."

15 — De Commissie verwijst naar haar voetnoot 16, waarin wordt gerefereerd aan schriftelijke vraag nr. 1735/90 (PB 1991, C 63, blz. 37). Zij verwijst tevens naar de eerdere vragen van de Belgische Europarlementariërs Radoux (nr. 2381/82 — PB 1982, C 170, blz. 9) en Van Rompuy (nr. 1817/83 — PB 1984, C 148, blz. 14).

36. Tot slot maakt de Commissie duidelijk waarom het haar nodig lijkt in een overgangsregeling te voorzien. Zij onderscheidt daarbij twee situaties.

37. Met betrekking tot de reserves die de begunstigde ondernemingen reeds overeenkomstig de cfa-regeling hebben gevormd, stelt zij vast dat deze in een langetermijnstrategie passen en dat de daaraan verbonden voordelen in beginsel verworven zijn op basis van gewettigd vertrouwen. Zij is dan ook van mening dat de betrokken ondernemingen hun reserves overeenkomstig de bestaande Nederlandse wetgeving kunnen blijven gebruiken. [16]

38. Wat de vorming van nieuwe reserves betreft, wijst de Commissie erop dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel in beginsel niet meer kunnen worden ingeroepen na een beschikking waarbij een steunmaatregel onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt is verklaard. Zij merkt op dat geen beroep op gewettigd vertrouwen meer kan worden gedaan na een redelijke termijn die de lidstaat en de betrokken ondernemingen de nodige tijd moet gunnen zich aan de nieuwe situatie aan te passen. In casu houdt de Commissie rekening met de context van de procedure, in het bijzonder met de vorderingen die op communautair niveau op het vlak van de bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie zijn gemaakt. Ook houdt zij rekening met de aangekondigde afschaffing van de cfa-regeling met ingang van december 2002, waardoor het aantal begunstigden van de regeling tot in 2010 geleidelijk zal afnemen. [17]

39. In punt 118 van de litigieuze beschikking stelt de Commissie dan ook vast:

„Gezien deze uitzonderlijke omstandigheden is de Commissie van mening dat de ondernemingen die bij de inleiding van deze procedure aanspraak konden maken op de cfa-regeling, zowel nieuwe reserves kunnen blijven vormen als de reeds bestaande reserves kunnen blijven gebruiken overeenkomstig de uitvoeringsbepalingen van de geldende cfa-regeling en wel voor de looptijd van de reeds afgegeven beschikkingen en uiterlijk tot 31 december 2010."

40. Uit de voorgaande overwegingen trekt de Commissie de volgende conclusie:

„119. De Commissie stelt vast dat Nederland in strijd met artikel 88, lid 3, [EG] de onderhavige steunregeling op onwettige wijze ten uitvoer heeft gelegd. Zij stelt vast dat de cfa-regeling onverenigbaar is met de gemeenschappelijke

16 — Zie punt 114 van de litigieuze beschikking.

17 — Zie de punten 115-117 van de litigieuze beschikking.

markt. Wegens het gewettigde vertrouwen bij de begunstigden en de uitzonderlijke omstandigheden die hiervoor zijn beschreven, is er evenwel geen reden om tot terugvordering van de uitgekeerde steun over te gaan en kan de regeling worden gehandhaafd tot uiterlijk 31 december 2010."

41. Het dispositief van de litigieuze beschikking luidt als volgt:

„Artikel 1

De steunregeling die door Nederland ten uitvoer is gelegd in het kader van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting van 1969 en die bij wet van 13 december 1996 is ingevoerd, is onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt.

Artikel 2

Nederland dient de in artikel 1 bedoelde regeling af te schaffen. De ondernemingen die op 11 juli 2001 onder deze regeling vielen, kunnen hierop aanspraak blijven maken tot het einde van de looptijd van tien jaar die hun door de Nederlandse fiscus is toegestaan. Aan de toepassing van de regeling komt hoe dan ook uiterlijk op 31 december 2010 een einde.

[…]"

C — *Feiten die zich na de litigieuze beschikking hebben voorgedaan*

42. Bij brief van 11 april 2003 heeft het Koninkrijk der Nederlanden de Commissie onder meer verzocht om schriftelijke bevestiging dat de overgangsregeling van artikel 2 van de litigieuze beschikking ook gold voor ondernemingen die vóór 5 december 2002, de datum met ingang waarvan alle nieuwe cfa-aanvragen werden afgewezen, wel reeds een verzoek om toepassing van de cfa-regeling hadden ingediend, maar op dat moment nog niet over een beschikking van de inspecteur beschikten op grond waarvan zij van die regeling mochten gebruikmaken, voor zover deze ondernemingen op 11 juli 2001 aan de voorwaarden van de regeling voldeden.

43. Bij brief van 7 juli 2003 heeft de Commissie verklaard dat zowel uit punt 118 van de litigieuze beschikking als uit artikel 2 van het dispositief daarvan duidelijk bleek, dat de overgangsregeling niet voor die ondernemingen gold. Zij heeft ook verklaard dat indien de Nederlandse autoriteiten zouden

besluiten de betrokken ondernemingen toe te staan van de cfa-regeling gebruik te maken, dat zou neerkomen op de toekenning van nieuwe steun in strijd met de litigieuze beschikking.

44. Op 21 augustus 2003 heeft de Nederlandse fiscus de cfa-aanvraag van KFF met een beroep op de litigieuze beschikking afgewezen.

45. Artikel 15b van de wet van 1969 is komen te vervallen ingevolge artikel I, sectie D, van de wet van 15 september 2005 [18].

46. Artikel II van laatstgenoemde wet bepaalt in wezen dat ten aanzien van een aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtige die op 11 juli 2001 voldeed aan de voorwaarden van de regeling van artikel 15b van de wet van 1969, dit artikel alsmede de daarop berustende bepalingen van toepassing blijven. Het bepaalt voorts dat deze overgangsbepaling van toepassing is gedurende een periode van tien jaar gerekend vanaf de datum met ingang waarvan de belastingplichtige een reserve mocht vormen, met dien verstande dat deze toepassing uiterlijk eindigt met ingang van 1 januari 2011.

18 — Wet van 15 september 2005 houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling (Stb. 2005, nr. 468).

IV — Procesverloop voor het Gerecht en bestreden arrest

47. Bij verzoekschrift van 10 oktober 2003 heeft KFF bij het Gerecht beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking ingesteld.

48. Bij op 14 januari 2004 ter griffie neergelegde akte heeft de Commissie een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen krachtens artikel 114, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht. KFF heeft op 29 maart 2004 haar opmerkingen over deze exceptie ingediend. Bij beschikking van het Gerecht van 28 februari 2005 is de exceptie met de zaak ten gronde gevoegd en is de beslissing omtrent de kosten aangehouden.

49. In het bestreden arrest heeft het Gerecht het door KFF ingestelde beroep ontvankelijk verklaard. Het heeft het beroep ook gegrond geacht en artikel 2 van de litigieuze beschikking nietig verklaard voor zover daarbij van de overgangsregeling worden uitgesloten de marktdeelnemers die op 11 juli 2001 bij de Nederlandse belastingdienst reeds een verzoek tot toepassing van de betrokken steunregeling hadden ingediend waarop op die datum nog geen beslissing was genomen.

V — Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

50. Bij op 22 november 2007 ter griffie van het Hof neergelegd verzoekschrift heeft de Commissie krachtens artikel 56 van 's Hofs Statuut hogere voorziening ingesteld tegen het bestreden arrest.

51. De Commissie verzoekt het Hof primair de hogere voorziening gegrond te verklaren en dus het bestreden arrest te vernietigen, het door KFF ingestelde beroep tot nietigverklaring te verwerpen en KFF te verwijzen in de kosten van beide instanties.

52. Subsidiair verzoekt zij het Hof het bestreden arrest te vernietigen voor zover het rechten toekent aan andere marktdeelnemers dan KFF die op 11 juli 2001 bij de Nederlandse belastingdienst een verzoek tot toepassing van de cfa-regeling hadden ingediend, en het beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking te verwerpen voor zover het gericht is op toekenning van rechten aan andere marktdeelnemers dan KFF.

53. KFF concludeert tot afwijzing van de hogere voorziening en tot verwijzing van de Commissie in de kosten.

VI — Onderzoek van de hogere voorziening

A — *Eerste middel: onjuiste opvatting van de voorwaarde inzake het individuele belang van KFF*

1. Argumenten van partijen

54. De Commissie stelt dat het Gerecht ten onrechte heeft geoordeeld dat de litigieuze beschikking KFF individueel raakt in de zin van artikel 230, vierde alinea, EG en de rechtspraak van het Hof.

55. Zij voert aan dat het Gerecht van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan door zijn analyse te baseren op het arrest Forum 187 en door de situatie van KFF over één kam te scheren met die van de ondernemingen die in die zaak om verlenging van de hun verleende erkenning hadden verzocht. Volgens de Commissie zijn die twee situaties niet vergelijkbaar omdat KFF nooit begunstigde van de cfa-regeling is geweest. Anders dan het Gerecht in punt 100 van het bestreden arrest stelt, wordt KFF dus niet „in het bijzonder" door de litigieuze beschikking geraakt. Zij wordt integendeel door die beschikking op exact dezelfde wijze geraakt als alle andere Nederlandse ondernemingen die nooit tot die regeling zijn toegelaten.

56. Volgens KFF is dit middel niet-ontvankelijk. De vraag of het verschil tussen een eerste aanvraag en een verlengingsaanvraag relevant is voor de beoordeling of zij tot een gesloten groep behoort, is haars inziens namelijk een feitelijke vraag waarover het Hof zich in hogere voorziening niet kan uitspreken.

2. Beoordeling

57. Blijkens artikel 4 van de litigieuze beschikking is deze beschikking uitsluitend tot het Koninkrijk der Nederlanden gericht. Natuurlijke of rechtspersonen die, zoals KFF, een beroep tot nietigverklaring van deze beschikking willen instellen, moeten dus voldoen aan de voorwaarden van artikel 230, vierde alinea, EG: zij dienen aan te tonen dat de beschikking hen rechtstreeks en individueel raakt.

58. Als zij dit niet weten aan te tonen, is hun beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking niet-ontvankelijk.

59. Het Hof dient dus na te gaan of KFF, die ten tijde van de kennisgeving van de litigieuze beschikking nog een cfa-aanvraag had lopen, door deze beschikking individueel wordt geraakt in de zin van artikel 230, vierde alinea, EG en de communautaire rechtspraak.

60. Het is dus zaak vast te stellen of KFF volgens de criteria die door het Hof in het arrest Plaumann/Commissie [19] zijn geformuleerd en sindsdien in vaste rechtspraak zijn bevestigd, door de litigieuze beschikking wordt geraakt uit hoofde van bepaalde bijzondere hoedanigheden of van een feitelijke situatie die haar ten opzichte van ieder ander karakteriseert en daardoor op overeenkomstige wijze individualiseert als de adressaat. [20]

61. Het Hof heeft deze rechtspraak op het specifieke gebied van de staatssteun toegepast en verduidelijkt. Zo heeft het herhaaldelijk geoordeeld dat een onderneming in beginsel niet kan opkomen tegen een beschikking van de Commissie houdende verbod van een sectoriële steunregeling, wanneer deze beschikking haar enkel betreft wegens het feit dat zij tot de bedoelde sector behoort en wegens haar hoedanigheid van potentieel begunstigde van die regeling. [21]

19 — Arrest van 15 juli 1963 (25/62, Jurispr. blz. 205, 232).

20 — Zie onder meer arresten van 1 april 2004, Commissie/Jégo-Quéré (C-263/02 P, Jurispr. blz. I-3425, punt 45); 13 december 2005, Commissie/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, Jurispr. blz. I-10737, punt 33), en 13 maart 2008, Commissie/Infront WM (C-125/06 P, Jurispr. blz. I-1451, punt 70).

21 — Zie onder meer arrest van 19 oktober 2000, Italië en Sardegna Lines/Commissie (C-15/98 en C-105/99, Jurispr. blz. I-8855, punt 33 en de daar aangehaalde rechtspraak).

62. In een dergelijke situatie kan de onderneming immers door de beschikking van de Commissie niet op dezelfde wijze worden geraakt als een onderneming die daadwerkelijk begunstigde van de regeling is en die zou kunnen worden verplicht de door de lidstaat onrechtmatig verleende steun terug te betalen.

63. Deze redenering ligt in de lijn van de vaste rechtspraak volgens welke een onderneming tegen een gemeenschapshandeling kan opkomen wanneer deze handeling wijziging brengt in de rechten die zij vóór de vaststelling ervan heeft verworven. [22]

64. Zelfs wanneer een onderneming tot een beperkte kring van marktdeelnemers behoort, zoals het geval is met KFF en de dertien andere ondernemingen die bij de Nederlandse belastingdienst een cfa-aanvraag hebben ingediend, volstaat dit dus nog niet om haar als door de bestreden handeling individueel geraakt te beschouwen. Daarvoor is bovendien vereist dat de onderneming beschikt over een rechtens beschermd recht waardoor zij in de zin van de Plaumann-rechtspraak op soortgelijke wijze als de adressaat van de handeling wordt geïndividualiseerd.

65. Wij moeten echter constateren dat KFF niet over een vóór de vaststelling van de litigieuze beschikking verworven recht beschikt. Zij was immers geen begunstigde van de cfa-regeling toen de beschikking werd vastgesteld, en heeft van de Nederlandse fiscus ook nooit de toezegging gekregen dat zij tot de regeling zou worden toegelaten. Hoewel zij tot een gesloten kring van belastingplichtigen behoort, kan KFF door de litigieuze beschikking dus niet op dezelfde wijze worden geraakt als de ondernemingen die ten tijde van de vaststelling van de beschikking onder de cfa-regeling vielen en waarvan sommigen tot en met 31 december 2010 van deze regeling kunnen blijven profiteren.

66. De situatie van KFF verschilt dus wezenlijk van die van de Belgische coördinatiecentra in meergenoemd arrest Forum 187: die centra waren immers reeds begunstigden van de betrokken regeling en hadden een aanvraag om verlenging van de hun verleende erkenning ingediend. De in de zaak Forum 187 aan de orde zijnde beschikking had dus wel degelijk betrekking op een situatie die bestond op het moment dat zij werd vastgesteld, en bracht de uitoefening van de door de coördinatiecentra verworven rechten voor toekomstige transacties in gevaar.

22 — Zie onder meer arresten van 1 juli 1965, Toepfer en Getreide-Import/Commissie (106/63 en 107/63, Jurispr. blz. 508, 516); 23 november 1971, Bock/Commissie (62/70, Jurispr. blz. 897); 18 november 1975, CAM/Commissie (100/74, Jurispr. blz. 1393); 27 november 1984, Agricola commerciale olio e.a./Commissie (232/81, Jurispr. blz. 3881) en Savma/Commissie (264/81, Jurispr. blz. 3915), en 18 mei 1994, Codorníu/Raad (C-309/89, Jurispr. blz. I-1853), en arrest Commissie/Infront WM, reeds aangehaald (punt 72).

67. Ik ben daarom van mening dat het Gerecht bij zijn beoordeling van de ontvankelijkheid van het beroep van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan door te oordelen dat KFF door de litigieuze beschikking individueel wordt geraakt, en dat het bestreden arrest om die reden moet worden vernietigd.

68. Ik geef het Hof dan ook in overweging, het eerste middel van de Commissie gegrond te verklaren en het bestreden arrest te vernietigen voor zover het Gerecht het door KFF ingestelde beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking ontvankelijk heeft geacht.

69. Voor het geval het Hof in afwijking met mijn voorstel zou menen dat KFF door de litigieuze beschikking wél individueel wordt geraakt en dat zij bovendien een procesbelang heeft, zal ik hierna uiteenzetten waarom ik denk dat de hogere voorziening ook in dat geval moet slagen.

70. Ik zal ingaan op twee middelen die naar mijn mening in dit verband doorslaggevend zijn, te weten het middel ontleend aan schending van het vertrouwensbeginsel en het middel ontleend aan schending van het beginsel van gelijke behandeling.

B — *Subsidiair, tweede middel: schending van het vertrouwensbeginsel*

71. Artikel 2 van de litigieuze beschikking kent een overgangsperiode toe aan de ondernemingen die onder de cfa-regeling vielen toen de Commissie op 11 juli 2001 besloot de formele onderzoeksprocedure in te leiden. De Commissie heeft zich daarbij gebaseerd op de bijzondere omstandigheden van de zaak en op het door die ondernemingen gekoesterde gewettigd vertrouwen in de verenigbaarheid van de cfa-regeling met de bepalingen van het Verdrag. [23]

72. In het bestreden arrest heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie het vertrouwensbeginsel heeft geschonden door niet in overgangsmaatregelen te voorzien voor belastingplichtigen die, zoals KFF, op de datum van kennisgeving van de litigieuze beschikking nog een cfa-aanvraag hadden lopen.

73. Alvorens nader op dit middel in te gaan, en om de wijze waarop het Gerecht dit middel in het bestreden arrest heeft onderzocht, beter te kunnen beoordelen, lijkt het mij van belang eerst in herinnering te brengen wat het vertrouwensbeginsel volgens de communautaire rechtspraak inhoudt.

23 — Zie de punten 111-118 van de litigieuze beschikking.

1. De rechtspraak van het Hof inzake het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen

74. Het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen is een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht waaraan de rechtmatigheid van de handelingen van de instellingen kan worden getoetst. [24]

75. Zoals advocaat-generaal Léger in zijn conclusie in de zaak Forum 187 heeft aangegeven [25], is dit beginsel het uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel, dat vereist dat de gemeenschapswetgeving met zekerheid kenbaar is en de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar, in die zin dat het in geval van wijziging van een bepaling bescherming biedt aan de door een of meer natuurlijke of rechtspersonen rechtmatig verworven posities [26].

76. Onder verwijzing naar de toepassing van het vertrouwensbeginsel in de rechtspraak heeft advocaat-generaal Léger in herinnering geroepen dat van schending van dit beginsel sprake is wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan.

77. Ten eerste moet er sprake zijn van een handeling of gedraging van een gemeenschapsinstelling, waardoor dat vertrouwen kon worden opgewekt en gegronde verwachtingen konden ontstaan. Volgens de rechtspraak is een beroep op het vertrouwensbeginsel tegenover een gemeenschapshandeling namelijk slechts mogelijk voor zover de Gemeenschap zelf een situatie heeft geschapen die een dergelijk vertrouwen kan opwekken. [27] Bovendien moet de gemeenschapsinstelling precieze toezeggingen hebben gedaan. [28]

78. Ten tweede moet het vertrouwen gewettigd zijn, wat betekent dat de betrokken persoon de wijziging van de eerdere gedragslijn van de administratie niet mag hebben kunnen voorzien. Blijkens de rechtspraak kan een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer, wanneer hij de vaststelling van een voor zijn belangen nadelige communautaire maatregel had kunnen voorzien, immers geen beroep doen op het beginsel van bescherming

24 — Zie onder meer arresten van 14 mei 1975, CNTA/Commissie (74/74, Jurispr. blz. 533, punt 44); 26 juni 1990, Sofrimport/Commissie (C-152/88, Jurispr. blz. I-2477, punt 26); 19 mei 1992, Mulder e.a./Raad en Commissie (C-104/89 en C-37/90, Jurispr. blz. I-3061, punt 15); 14 oktober 1999, Atlanta/Europese Gemeenschap (C-104/97 P, Jurispr. blz. I-6983, punt 52); 4 oktober 2001, Italië/Commissie (C-403/99, Jurispr. blz. I-6883, punt 35), en 7 juni 2005, VEMW e.a. (C-17/03, Jurispr. blz. I-4983, punt 73).

25 — Zie de punten 365-433 van zijn conclusie.

26 — Zie in die zin arresten van 15 februari 1996, Duff e.a. (C-63/93, Jurispr. blz. I-569, punt 20), en 18 mei 2000, Rombi en Arkopharma (C-107/97, Jurispr. blz. I-3367, punt 66).

27 — Arresten van 19 mei 1983, Mavridis/Parlement (289/81, Jurispr. blz. 1731, punt 21), en 10 januari 1992, Kühn (C-177/90, Jurispr. blz. I-35, punt 14); arrest Rombi en Arkopharma, reeds aangehaald (punt 67), alsook arrest van 15 juli 2004, Gerekens en Procola (C-459/02, Jurispr. blz. I-7315, punt 29), en arrest Forum 187, reeds aangehaald (punt 147 en de daar aangehaalde rechtspraak).

28 — Arresten van 25 mei 2000, Kögler/Hof van Justitie (C-82/98 P, Jurispr. blz. I-3855, punt 33), en 6 maart 2001, Connolly/Commissie (C-274/99 P, Jurispr. blz. I-1611, punt 113); arrest Forum 187, reeds aangehaald (punt 147 en de daar aangehaalde rechtspraak), en beschikking van 13 december 2000, Sodima/Commissie (C-44/00 P, Jurispr. blz. I-11231, punten 50-52).

van gewettigd vertrouwen wanneer die maatregel wordt vastgesteld. [29] Het door de handeling of het gedrag van de gemeenschapsinstelling opgewekte vertrouwen is dus „gewettigd" en moet bijgevolg worden beschermd wanneer de betrokken persoon redelijkerwijs kon vertrouwen op de handhaving of de stabiliteit van de aldus gecreëerde situatie, zoals een „voorzichtige en bezonnen" marktdeelnemer zou hebben gedaan.

79. Ten derde mag het door de bestreden handeling nagestreefde gemeenschapsbelang zich niet verzetten tegen de vaststelling van overgangsmaatregelen teneinde het gewettigd vertrouwen van de betrokkene te beschermen. Aan deze laatste voorwaarde is voldaan wanneer uit de afweging van de belangen blijkt dat, gelet op de omstandigheden van het geval, het gemeenschapsbelang niet prevaleert boven het belang van de betrokken persoon bij handhaving van de situatie die hij als stabiel kon beschouwen. [30]

80. Deze drie voorwaarden zijn cumulatief.

81. Aan de hand van deze drie voorwaarden heeft het Gerecht onderzocht of KFF zich op het vertrouwensbeginsel kon beroepen, en hierop bevestigend geantwoord.

2. Argumenten van partijen

82. De Commissie voert tot staving van dit middel verscheidene argumenten aan.

83. In de eerste plaats verwijt zij het Gerecht, in de punten 125 en 126 van het bestreden arrest te hebben geoordeeld dat de vraag of KFF al dan niet begunstigde van de cfa-regeling is en of zij voldoet aan de voorwaarden om voor deze regeling in aanmerking te komen, niet relevant is voor de beoordeling of zij zich op het vertrouwensbeginsel kan beroepen.

84. In de tweede plaats bekritiseert de Commissie de beoordeling van het Gerecht aangaande de drie voorwaarden voor aanvaarding van een gewettigd vertrouwen bij KFF.

85. Wat de eerste van die voorwaarden betreft, brengt de Commissie in herinnering dat zij KFF nooit enige precieze toezegging

29 — Zie hierover arresten van 15 april 1997, Irish Farmers Association e.a. (C-22/94, Jurispr. blz. I-1809, punt 25), en 15 juli 2004, Di Lenardo en Dilexport (C-37/02 en C-38/02, Jurispr. blz. I-6911, punt 70), alsmede arrest Forum 187, reeds aangehaald (punt 147 en de daar aangehaalde rechtspraak).

30 — Zie voor voorbeelden van deze belangenafweging, arresten van 17 april 1997, de Compte/Parlement (C-90/95 P, Jurispr. blz. I-1999, punt 39), en 17 juli 1997, Affish (C-183/95, Jurispr. blz. I-4315, punt 57).

heeft gedaan over de verenigbaarheid van de cfa-regeling met de gemeenschappelijke markt.

86. Ofschoon zij erkent dat haar herhaalde stellingnames inzake de Belgische fiscale regeling wel „enig vertrouwen" hebben kunnen wekken, is zij van mening dat het daarbij geen specifieke toezegging aan KFF betrof, maar slechts een beschikking betreffende een andere, enigszins vergelijkbare steunregeling. De Commissie merkt bovendien op dat zij niet eens van het bestaan van KFF afwist, aangezien KFF zich nooit in het kader van de procedure van artikel 88, lid 2, EG aan haar kenbaar heeft gemaakt.

87. Met betrekking tot, in de tweede plaats, de voorwaarde inzake het gewettigd karakter van het vertrouwen, stelt de Commissie dat KFF niet als een voorzichtig en bezonnen marktdeelnemer heeft gehandeld.

88. Om te beginnen is zij, anders dan sommige van de coördinatiecentra in de zaak die tot het arrest Forum 187 heeft geleid, nooit tot de steunregeling toegelaten.

89. Bovendien, gesteld al dat KFF daadwerkelijk aanzienlijke investeringen zou hebben gedaan om aan de voorwaarden van de cfa-regeling te voldoen, dan nog is het een feit dat zij pas op 27 december 2000 haar aanvraag om toelating tot de regeling heeft ingediend. Volgens de Commissie moest echter reeds lang vóór 1 januari 2000 voor een bezonnen en voorzichtig marktdeelnemer duidelijk zijn geweest dat zij de cfa-regeling waarschijnlijk onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt zou verklaren. De Commissie wijst in dit verband op de resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de lidstaten van 1 december 1997 betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, alsmede op haar mededeling over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen van 11 november 1998. Zij noemt ook een persbericht van 23 februari 2000, waarin een verklaring is opgenomen van de met mededingingsaangelegenheden belaste Europese commissaris Monti. [31]

90. Tot slot hekelt de Commissie punt 134 van het bestreden arrest, waarin wordt gezegd dat zij de belanghebbenden zou hebben uitgenodigd hun opmerkingen te maken over een eventueel gewettigd vertrouwen dat zich tegen de terugvordering van de betaalde bedragen zou verzetten. Dat argument heeft haars inziens namelijk geen betrekking op een onderneming als KFF, die nooit steun op grond van de cfa-regeling heeft ontvangen.

91. Wat in de derde plaats de voorwaarde inzake de belangenafweging betreft, uit de Commissie ten overvloede kritiek op punt 139

31 — Verklaring van commissaris Monti inzake het toezicht op fiscale steunmaatregelen (IP/00/182).

van het bestreden arrest, dat haars inziens onvoldoende gemotiveerd en feitelijk onjuist is.

92. Om te beginnen maakt het Gerecht niet duidelijk waarom geen enkel gemeenschapsbelang van openbare orde zich ertegen zou verzetten dat KFF zich op het vertrouwensbeginsel beroept. De redenering van het Gerecht kan volgens de Commissie niet worden gebaseerd op het feit dat zij voor de daadwerkelijke begunstigden van de cfa-regeling in een overgangsregeling heeft voorzien, aangezien aan deze regeling juist de overweging ten grondslag lag dat het aantal steunaanvragers geleidelijk zou afnemen.

93. De Commissie stelt voorts dat de opvatting van het Gerecht de formele onderzoeksprocedure van artikel 88, lid 2, EG haar nuttig effect ontneemt. Volgens het Gerecht zouden potentiële begunstigden van de cfa-regeling immers van de overgangsregeling kunnen profiteren enkel omdat zij een cfa-aanvraag hebben ingediend, zelfs wanneer zij zich niet in het kader van de formele onderzoeksprocedure aan de Commissie kenbaar hebben gemaakt.

94. Tot slot hekelt de Commissie de verwijzing naar het arrest Forum 187 en in het bijzonder naar punt 165 ervan, aangezien het in die zaak om verlenging van een verleende erkenning ging.

95. In de derde plaats stelt de Commissie dat de overweging in punt 139 van het bestreden arrest dat de daadwerkelijke begunstigden van de cfa-regeling „tot 2010" van de regeling kunnen blijven gebruikmaken, feitelijk onjuist is. Zij wijst in dit verband op de precieze tekst van artikel 2 van de litigieuze beschikking.

96. In de vierde plaats verwijt de Commissie het Gerecht, in de punten 141 tot en met 143 van het bestreden arrest te hebben geoordeeld dat het voor de beoordeling van de schending van het vertrouwensbeginsel irrelevant was of zij daadwerkelijk op de hoogte was van de concrete situatie van KFF op 11 juli 2001.

97. Een dergelijke redenering is haars inziens in strijd met de communautaire rechtspraak volgens welke de rechtmatigheid van een staatssteunbeschikking slechts kan worden beoordeeld aan de hand van de gegevens waarover de Commissie kon beschikken op het ogenblik waarop zij haar beschikking vaststelde. In casu is de Commissie echter nooit van de concrete situatie van KFF op de hoogte geweest, aangezien deze onderneming nooit opmerkingen bij haar heeft ingediend. De Commissie meent dan ook dat het Gerecht had moeten nagaan of zij daadwerkelijk over die informatie beschikte, en, zo dit niet het geval was, elk op dat gegeven gebaseerd middel of argument niet-ontvankelijk had moeten verklaren.

98. De Commissie voegt hieraan nog toe dat in het stelsel van staatssteuntoezicht een potentiële begunstigde die zich niet in het kader van de procedure van artikel 88, lid 2, EG aan haar kenbaar heeft gemaakt, geen argumenten kan aanvoeren die gebaseerd zijn op een feitelijke situatie waarvan zij geen weet had.

99. KFF stelt om te beginnen dat de rechtspraak geen enkel aanknopingspunt biedt voor de gedachte dat de bescherming van gewettigd vertrouwen enkel gebaseerd kan zijn op concrete toezeggingen van een gemeenschapsinstelling. KFF wijst bovendien op tegenstrijdigheden in het betoog van de Commissie: terwijl zij in de litigieuze beschikking verklaart dat de beschikking waarbij zij de Belgische fiscale regeling verenigbaar heeft verklaard, bij de begunstigden van de cfa-regeling gewettigd vertrouwen heeft gewekt, stelt zij in haar verzoekschrift dat die beschikking een „enigszins vergelijkbare" regeling betreft en niet een specifieke toezegging aan KFF is.

100. Vervolgens hekelt KFF het standpunt van de Commissie dat zij geen voorzichtig en bezonnen marktdeelnemer zou zijn geweest. Zij vergelijkt haar situatie met die van de begunstigden van de Belgische fiscale regeling in de zaak Forum 187, en merkt op dat zij niet inziet waarom die begunstigden, die in afwachting waren van een antwoord op hun verlengingsaanvraag, wel voorzichtige en bezonnen marktdeelnemers waren, en zijzelf, die op een antwoord op haar cfa-aanvraag wachtte, niet. Bovendien kan de inleiding van de formele onderzoeksprocedure op 11 juli 2001 volgens KFF niet tot gevolg hebben dat het gewettigd vertrouwen vanaf die datum ophoudt te bestaan. Wat voorts de belangenafweging betreft, is het naar het oordeel van KFF irrelevant of haar gewettigd vertrouwen van „zeer algemene aard" is. Immers, als het gewettigd vertrouwen eenmaal is vastgesteld, ongeacht de wijze waarop de Commissie het heeft gewekt, zal het belang van de betrokken ondernemingen moeten worden afgewogen tegen het gemeenschapsbelang. Hoe dan ook beargumenteert de Commissie volgens KFF in het geheel niet waarom niet nog eens veertien ondernemingen tot de overgangsregeling zouden kunnen worden toegelaten.

101. KFF merkt tot slot op dat de Commissie niet behoefde te beschikken over individuele informatie over de ondernemingen die, zoals zijzelf, „aanspraak konden maken op de cfa-regeling". Gelet op het systeem van de regeling had de Commissie zich moeten realiseren dat er mogelijk nog cfa-aanvragen liepen waarop nog niet was beslist. De vraag of KFF overeenkomstig de procedure van artikel 88, lid 2, EG bij de Commissie opmerkingen heeft ingediend, is voor het onderzoek van dit middel dan ook irrelevant.

3. Beoordeling

102. Het tweede middel van de Commissie is naar mijn mening gegrond. Ik meen namelijk dat het Gerecht een verkeerde rechtsopvatting heeft vertolkt door een gewettigd vertrouwen bij KFF in de verenigbaarheid

van de cfa-regeling met de bepalingen van het Verdrag te aanvaarden.

a) Het bestaan van vertrouwen

103. Volgens het bestreden arrest heeft de houding van de Commissie ten aanzien van de Belgische fiscale regeling het vertrouwen gewekt dat de cfa-regeling verenigbaar was met de gemeenschappelijke markt.

104. Het Gerecht heeft zich daarbij gebaseerd op de punten 111 en 112 van de litigieuze beschikking, waarin de Commissie toegeeft dat haar stellingnames inzake de Belgische regeling bij de begunstigden van de cfa-regeling gewettigd vertrouwen hebben gewekt.

105. De beoordeling van het Gerecht aangaande deze eerste voorwaarde lijkt mij onjuist. Ik meen namelijk dat er in een situatie als de onderhavige, waarin de cfa-regeling in strijd met de procedurevoorschriften van artikel 88, lid 3, EG in generlei vorm tevoren is aangemeld, geen handeling of gedraging van de Commissie kan bestaan die dat vertrouwen kan wekken.

106. Blijkens vaste rechtspraak kan een onderneming die steun geniet, slechts een gewettigd vertrouwen in de rechtmatigheid daarvan hebben en doen gelden, wanneer de steun is toegekend met inachtneming van de daarvoor geldende procedure en in het bijzonder van de aan de Commissie toegekende bevoegdheden. [32] Volgens het Hof zal een behoedzaam ondernemer normaliter in staat zijn zich ervan te vergewissen of deze procedure is gevolgd. [33]

107. Deze rechtspraak is ingegeven door het dwingend karakter van het toezicht op steunmaatregelen van de staten en door de noodzaak de doeltreffendheid van het door de Commissie ingevoerde preventieve toezicht te verzekeren. Dit toezicht is gebaseerd op de verplichting om staatssteun aan te melden, die volgens het Hof een „kernelement" van de toezichtregeling vormt [34]. Hierdoor kan de Commissie toezicht houden op de gemeenschappelijke markt overeenkomstig de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen. De aanmeldingsplicht heeft met name tot doel eventuele twijfels weg te nemen over de vraag of een nationale maatregel al dan niet staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG is. Vaststaat derhalve dat de aanmeldingsplicht de rechtszekerheid dient en om die reden strikt moet worden nageleefd. [35]

32 — Arrest van 22 april 2008, Commissie/Salzgitter (C-408/04 P, Jurispr. blz. I-2767, punt 104 en de daar aangehaalde rechtspraak).

33 — Zie onder meer arrest van 20 maart 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Jurispr. blz. I-1591, punt 25 en de daar aangehaalde rechtspraak).

34 — Arrest Commissie/Salzgitter, reeds aangehaald (punt 104 en de daar aangehaalde rechtspraak). In een beschikking van 3 mei 1996, Duitsland/Commissie (C-399/95 R, Jurispr. blz. I-2441), heeft de president van het Hof ook verklaard dat niet-nakoming van de aanmeldingsplicht een „bijzonder zware inbreuk [vormt], aangezien een dergelijke houding in strijd is met een regeling die zo wezenlijk is ter waarborging van de gemeenschappelijke markt" (punt 54 en de daar aangehaalde rechtspraak).

35 — Arrest van 15 februari 2001, Oostenrijk/Commissie (C-99/98, Jurispr. blz. I-1101, punt 73).

108. Wanneer een lidstaat niet zo voorzichtig is geweest een voorgenomen steunmaatregel bij de Commissie aan te melden, kan hij dus net zo min als de door die maatregel begunstigde ondernemingen erop vertrouwen dat de maatregel met het gemeenschapsrecht verenigbaar is. Het vertrouwen waarop een marktdeelnemer zoals KFF zich zou kunnen beroepen, kan dus niet op een precieze toezegging berusten.

109. Het feit dat de cfa-regeling in generlei vorm bij de Commissie is aangemeld, ondanks het duidelijke en onvoorwaardelijke karakter van de verplichting hiertoe, impliceert naar mijn mening dan ook dat KFF zich niet op schending van het vertrouwensbeginsel kan beroepen.

110. Het tegengestelde standpunt zou naar mijn mening namelijk het beginsel van de in artikel 88, lid 3, EG geformuleerde aanmeldingsplicht op losse schroeven zetten.

111. In dit verband lijkt het mij van belang in herinnering te brengen dat het vertrouwensbeginsel, hoe belangrijk ook, niet op absolute wijze, maar slechts in combinatie met het legaliteitsbeginsel kan worden toegepast. Hoewel het vertrouwensbeginsel voor de gemeenschapsinstellingen een aantal verplichtingen meebrengt, betekent het ook dat de lidstaten de in het Verdrag geformuleerde verplichtingen moeten naleven en dat de belanghebbende marktdeelnemers een zekere behoedzaamheid aan de dag moeten leggen. Dit nu is in de onderhavige zaak niet gebeurd.

112. Bedoeld vertrouwen kan evenmin berusten op een beschikking waarbij de Commissie een door een andere lidstaat toegepaste andere fiscale regeling verenigbaar heeft verklaard.

113. De Commissie heeft weliswaar in 1984 geoordeeld dat de Belgische fiscale regeling geen staatssteun vormde, maar deze beschikking kan alleen maar betrekking hebben op de voor de Belgische coördinatiecentra geldende regeling, aangezien zij uitsluitend tot het Koninkrijk België is gericht. Bovendien, ondanks de overeenkomsten tussen die regeling en de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde regeling blijkt bovendien uit de litigieuze beschikking, dat die gelijkenis discutabel is: terwijl de Commissie in punt 111 opmerkt dat „de cfa-regeling […] overeenkomsten vertoont met de in België […] ingevoerde regeling", zegt zij in punt 101 van de litigieuze beschikking dat de twee regelingen „ontegenzeggelijk niet identiek [zijn], met name wegens de gebruikte techniek en wegens de vorm waarin de voordelen worden verleend".

114. In deze omstandigheden kan volgens mij moeilijk worden aangenomen dat de Commissie aan KFF precieze toezeggingen heeft gedaan waardoor gewettigd vertrouwen in de verenigbaarheid van de cfa-regeling met het gemeenschapsrecht kon worden opge-

wekt. Wanneer dat vertrouwen wordt gebaseerd op een door de Commissie met betrekking tot een andere nationale fiscale regeling gegeven beschikking, wordt wederom afbreuk gedaan aan de in het Verdrag geformuleerde aanmeldingsplicht en aan het hele stelsel van preventief toezicht dat de Commissie op het gebied van staatssteun heeft ingevoerd.

115. Gelet op een en ander ben ik in tegenstelling tot het Gerecht de mening toegedaan, dat er geen enkele basis is voor het vertrouwen waarop KFF zich in de onderhavige zaak beroept.

116. En zelfs al zou dat vertrouwen wel zijn gewekt, dan is het naar mijn mening hoe dan ook niet gewettigd.

b) Het gewettigd karakter van het vertrouwen

117. Anders dan het Gerecht in de punten 132 tot en met 138 van het bestreden arrest betoogt, is naar mijn mening de tweede voorwaarde waaraan volgens de rechtspraak moet zijn voldaan om het vertrouwensbeginsel geschonden te achten, in casu evenmin vervuld, en wel om twee redenen.

118. In de eerste plaats heeft KFF, zoals wij hebben gezien, geen enkel verworven recht, aangezien zij geen begunstigde van de cfa-regeling is. Zij heeft niet aangetoond dat zij voldeed aan de voorwaarden om voor deze regeling in aanmerking te komen. Ook is haar door het Koninkrijk der Nederlanden nooit toegezegd dat haar cfa-aanvraag zou worden gehonoreerd.

119. In de tweede plaats ben ik van mening dat KFF, als zij een voorzichtig en bezonnen marktdeelnemer was geweest, de vaststelling van een voor haar belangen nadelige communautaire maatregel had kunnen voorzien.

120. De Commissie heeft immers bij besluit van 11 juli 2001 de formele onderzoeksprocedure betreffende de steunmaatregel ingeleid. Zoals het Gerecht in punt 133 van het bestreden arrest opmerkt, duidt de inleiding van die procedure erop dat de Commissie ernstig betwijfelt of de cfa-regeling verenigbaar is met de bepalingen van het Verdrag. Het Gerecht wijst er terecht op dat deze ernstige twijfel geen enkele definitieve kwalificatie van de regeling inhoudt. Ik meen echter dat in een geval als het onderhavige, waarin de cfa-regeling in generlei vorm bij de Commissie is aangemeld, het bestaan van ernstige twijfel omtrent de verenigbaarheid van deze regeling voldoende reden is om het door KFF ingeroepen vertrouwen ongewettigd te achten.

121. Ik meen bovendien dat KFF uit de motivering van het besluit van 11 juli 2001 met voldoende waarschijnlijkheid kon

afleiden, dat er een gerede kans bestond dat de cfa-regeling door de Commissie als met het Verdrag onverenigbare steun zou worden aangemerkt. [36] Na een eerste onderzoek van de elementen van deze regeling concludeerde de Commissie namelijk dat de maatregel staatssteun kon vormen en niet in aanmerking leek te kunnen komen voor één van de afwijkingen van artikel 87, leden 2 en 3, EG.

122. Ik wil hieraan nog toevoegen dat de onderhavige zaak moeilijk kan worden vergeleken met die welke tot het arrest Forum 187 heeft geleid, aangezien deze twee zaken op twee belangrijke punten van elkaar verschillen, verband houdend met KFF's hoedanigheid van potentiële begunstigde van de cfa-regeling en met het feit dat deze regeling nooit bij de Commissie is aangemeld.

123. Zoals gezegd, is KFF nooit tot de cfa-regeling toegelaten en verschilt haar positie dus van die van de Belgische coördinatiecentra in de zaak Forum 187, die immers om verlenging van hun erkenning hadden verzocht. In casu heeft de Nederlandse belastingdienst nooit bevestigd dat KFF aan de voorwaarden voor toelating tot de cfa-regeling voldeed en dus als begunstigde van deze regeling kon worden beschouwd.

124. Verder is het Koninkrijk Nederland niet zo voorzichtig geweest de voorgenomen fiscale maatregel bij de Commissie aan te melden. Anders dan bij de door de Belgische autoriteiten ten uitvoer gelegde regeling het geval was, heeft de Commissie dus nooit een standpunt ingenomen over de verenigbaarheid van de cfa-regeling met de bepalingen van het Verdrag. De Belgische regeling was immers door het Koninkrijk België overeenkomstig artikel 88, lid 3, EG naar behoren aangemeld. Daarop had de Commissie in haar besluiten van 1984 en 1987 alsook in het op 24 september 1990 door de commissaris voor mededingingszaken Brittan namens haar gegeven antwoord op schriftelijke vraag nr. 1735/90 van Europarlementariër Gijs de Vries [37] verklaard dat de Belgische regeling niet binnen de werkingssfeer van artikel 87, lid 1, EG viel.

125. Tot slot moet ik erop wijzen dat in de zaak Forum 187, het gewettigd vertrouwen van de coördinatiecentra slechts onder zeer strikte voorwaarden en gelet op de bijzonderheden van de zaak is aanvaard. Het lijkt mij daarom zeer moeilijk om bij KFF een gewettigd vertrouwen in de verenigbaarheid van de cfa-regeling met het gemeenschapsrecht aanwezig te achten, terwijl deze onderneming geen begunstigde van deze regeling is en de regeling in generlei vorm bij de Commissie is aangemeld.

36 — Zie de beoordeling van de Commissie in dat besluit.

37 — PB 1991, C 63, blz. 37.

126. Deze omstandigheden volstaan volgens mij voor de vaststelling dat het vertrouwen waarop KFF zich beroept, als het al bestaat, hoe dan ook niet gewettigd is.

127. Aangezien de drie voorwaarden waaraan volgens de rechtspraak moet zijn voldaan om het vertrouwensbeginsel geschonden te achten, cumulatief zijn, kan KFF zich volgens mij dan ook niet op dit beginsel beroepen.

128. Gelet op het bovenstaande ben ik van mening dat het Gerecht eveneens van een verkeerde rechtsopvatting is uitgegaan door te oordelen dat KFF zich op het vertrouwensbeginsel kon beroepen. Mocht het Hof menen dat het beroep van KFF ontvankelijk is, dan dient naar mijn mening het tweede middel van de Commissie gegrond te worden verklaard en tot vernietiging van het bestreden arrest te leiden.

C — *Subsidiair, derde middel: schending van het beginsel van gelijke behandeling*

129. Artikel 2 van de litigieuze beschikking gunt een overgangsperiode aan de ondernemingen die op 11 juli 2001 onder de cfa-regeling vielen, gelet op de bijzondere omstandigheden van de zaak en op het door die ondernemingen gekoesterde gewettigd vertrouwen in de verenigbaarheid van de regeling met de bepalingen van het Verdrag. [38]

130. Het Gerecht heeft in het bestreden arrest geoordeeld dat de Commissie, door niet in overgangsmaatregelen te voorzien voor belastingplichtingen die, zoals KFF, ten tijde van de kennisgeving van de litigieuze beschikking nog een cfa-aanvraag hadden lopen, het algemene gelijkheidsbeginsel heeft geschonden. Volgens het Gerecht mochten die belastingplichtigen net als alle ondernemingen die op 11 juli 2001 onder de cfa-regeling vielen, erop vertrouwen dat hun een redelijke overgangsperiode zou worden gegund.

1. Argumenten van partijen

131. Tot staving van dit derde middel voert de Commissie aan dat de beoordeling van het Gerecht met betrekking tot de schending van het gelijkheidsbeginsel onjuist is. [39] Zij stelt, kort gezegd, dat KFF niet op één lijn kan worden gesteld met ondernemingen die niet alleen daadwerkelijk van de cfa-regeling hebben gebruikgemaakt, maar ook in het kader van de procedure van artikel 88, lid 2, EG opmerkingen hebben ingediend, en waarvoor de Nederlandse autoriteiten een overgangsregeling hebben gevraagd.

38 — Zie de punten 111-118 van de litigieuze beschikking.

39 — Punten 149 en 150 van het bestreden arrest.

132. KFF stelt dat dit middel niet-ontvankelijk is, aangezien het betrekking heeft op feitelijke vragen die door het Hof in hogere voorziening niet kunnen worden getoetst.

133. Volgens KFF is het middel hoe dan ook ongegrond omdat het in casu slechts relevant is te weten of er objectieve, gewichtige verschillen zijn die een verschil in behandeling rechtvaardigen tussen KFF en de ondernemingen die op 11 juli 2001 reeds onder de cfa-regeling vielen. Volgens KFF kan geen van de door de Commissie aangevoerde vermeende verschillen een dergelijk verschil in behandeling rechtvaardigen.

2. Beoordeling

134. In tegenstelling tot KFF ben ik van mening dat het Hof het derde middel ontvankelijk dient te verklaren. Hoewel het Gerecht inderdaad bij uitsluiting bevoegd is de feiten vast te stellen en te beoordelen, is het vaste rechtspraak dat het Hof bevoegd is toezicht uit te oefenen op de wijze waarop het Gerecht de feiten juridisch heeft gekwalificeerd en op de rechtsgevolgen die het daaraan heeft verbonden. [40]

135. Met dit middel nu vraagt de Commissie het Hof de rechtsgevolgen te bezien die het Gerecht aan de door hem vastgestelde feiten op het punt van de vergelijkbaarheid van de situaties van de verschillende ondernemingen en de eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel heeft verbonden.

136. Gelet op hetgeen ik hiervóór heb opgemerkt, lijkt ook dit middel mij gegrond.

137. Volgens vaste rechtspraak vereist het algemene gelijkheidsbeginsel immers dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is. [41]

138. Het lijkt mij echter evident dat KFF niet op dezelfde wijze kan worden behandeld als de ondernemingen die op 11 juli 2001 reeds onder de cfa-regeling vielen. Zoals gezegd, heeft KFF als potentiële begunstigde van deze regeling immers geen enkel verworven recht en kan zij zich niet op gewettigd vertrouwen beroepen, wat haar van die groep ondernemingen onderscheidt. Zoals de Commissie

40 — Zie onder meer arresten van 21 september 2006, JCB Service/Commissie (C-167/04 P, Jurispr. blz. I-8935, punt 106 en de daar aangehaalde rechtspraak), en 10 mei 2007, SGL Carbon/Commissie (C-328/05 P, Jurispr. blz. I-3921, punt 41 en de daar aangehaalde rechtspraak).

41 — Zie onder meer arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, Jurispr. blz. I-9895, punt 23 en de daar aangehaalde rechtspraak).

beklemtoont, verkeert KFF hierdoor dus in een heel bijzondere situatie.

139. Het oordeel van het Gerecht, waaraan de omgekeerde premisse ten grondslag ligt dat KFF zich wél op het vertrouwensbeginsel kon beroepen, lijkt mij derhalve onjuist.

140. Mocht het Hof menen dat het door KFF ingestelde beroep ontvankelijk is, dan dient naar mijn mening het aan schending van het gelijkheidsbeginsel ontleende derde middel van de Commissie gegrond te worden verklaard en tot vernietiging van het bestreden arrest te leiden.

141. Gelet op een en ander geef ik het Hof subsidiair in overweging, de door de Commissie ingestelde hogere voorziening gegrond te verklaren en het bestreden arrest te vernietigen voor zover het Gerecht daarin heeft geoordeeld dat deze instelling de beginselen van bescherming van gewettigd vertrouwen en van gelijke behandeling heeft geschonden door niet in overgangsmaatregelen te voorzien voor belastingplichtigen wier cfa-aanvraag ten tijde van de kennisgeving van de litigieuze beschikking nog in behandeling was. [42]

42 — Het vijfde door de Commissie subsidiair voorgedragen middel behoeft naar mijn mening niet te worden onderzocht. Aangezien ik meen dat het bestreden arrest moet worden vernietigd, behoeft immers niet meer te worden nagegaan of het Gerecht inderdaad van een verkeerde rechtsopvatting heeft blijk gegeven door in het dictum van zijn arrest rechten toe te kennen aan alle marktdeelnemers die in dezelfde situatie als KFF verkeerden.

VII — Gevolgen van de vernietiging van het bestreden arrest

142. Zoals gezegd, geef ik het Hof primair in overweging het bestreden arrest te vernietigen voor zover het Gerecht KFF's beroep tot nietigverklaring ontvankelijk heeft verklaard.

143. Aangezien de zaak naar mijn mening in staat van wijzen is, verzoek ik het Hof tevens overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, van zijn Statuut zelf definitief uitspraak te doen over de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid.

144. Om de in de punten 57 tot en met 68 van deze conclusie reeds uiteengezette redenen ben ik van mening dat het beroep van KFF bij gebreke van een individueel belang van deze onderneming niet-ontvankelijk moet worden verklaard.

VIII — Kosten

145. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering, dat krach-

tens artikel 118 van dit Reglement van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. In de onderhavige zaak heeft de Commissie gevorderd dat KFF in de kosten wordt verwezen. Aangezien KFF op de wezenlijke punten in het ongelijk is gesteld, dient zij naar mijn mening in de kosten van deze hogere voorziening te worden verwezen.

146. Volgens artikel 122 van het Reglement voor de procesvoering beslist het Hof voorts ten aanzien van de proceskosten wanneer de hogere voorziening gegrond is en het de zaak zelf afdoet. In casu is bij het onderzoek van de door de Commissie voor het Gerecht opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid gebleken dat KFF's beroep tot nietigverklaring niet-ontvankelijk is.

147. In deze omstandigheden dient KFF te worden verwezen in de kosten, zowel die van de onderhavige procedure als die van de procedure voor het Gerecht.

IX — Conclusie

148. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging vast te stellen:

„1) Het arrest van het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen van 12 september 2007, Koninklijke Friesland Foods/Commissie (T-348/03), wordt vernietigd voor zover het Gerecht het beroep ontvankelijk heeft verklaard.

2) Het bij het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen ingestelde beroep tot nietigverklaring van beschikking 2003/515/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten wordt niet-ontvankelijk verklaard.

3) Koninklijke Friesland Foods NV wordt verwezen in de kosten, zowel die van de onderhavige procedure als die van de procedure voor het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen."