# STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
# YVESE BOTA
## přednesené dne 23. dubna 2009 [1]

1. V návaznosti na studie provedené v rámci Rady Evropské unie v roce 1997 na téma daňové soutěže mezi členskými státy přistoupila Komise Evropských společenství k přezkumu a opětovnému přezkumu daňových režimů přijatých členskými státy ve světle ustanovení Smlouvy týkajících se státních podpor.

2. Komise tak opětovně přezkoumala daňový režim uplatňovaný Belgickým královstvím ve prospěch koordinačních center [2]. Zatímco v letech 1984, 1987 a poté 1990 měla za to, že tento režim nepředstavuje státní podporu, dne 17. ledna 2003 přijala Komise rozhodnutí, ve kterém byl tento režim prohlášen za neslučitelný se společným trhem [3]. Toto rozhodnutí bylo u Soudního dvora předmětem žaloby na neplatnost, v řízení o níž Soudní dvůr rozhodl rozsudkem ze dne 22. června 2006 ve věci Belgie a Forum 187 v. Komise [4].

3. Souběžně Komise přezkoumala daňový režim zavedený v roce 1997 Nizozemským královstvím, týkající se mezinárodních činností financování uskutečňovaných určitými skupinami podniků (dále jen „režim CFA“).

4. Tento režim umožňuje podnikům, jimž bylo uděleno individuální povolení na období deseti let tvořit rezervy na rizika spojená s uskutečňováním těchto aktivit. Uvedený režim nebyl před svým zavedením předmětem žádného oznámení Komisi a tato dne 11. července 2001 rozhodla o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 88 odst. 2 ES.

5. Rozhodnutím ze dne 17. února 2003 [5] měla Komise za to, že tento režim představuje státní podporu neslučitelnou se společným trhem. Uznala nicméně, že podniky, které byly k využívání tohoto režimu oprávněny k datu zahájení formálního vyšetřovacího řízení, se mohou dovolávat legitimního očekávání slučitelnosti tohoto režimu s pravidly stano-

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Koordinační centrum je podnik vytvořený nadnárodní skupinou společností, jehož cílem je poskytovat těmto společnostem různé služby, zejména ve finanční oblasti.

3 — Rozhodnutí Komise KOM(2003) 564 v konečném znění o režimu podpor zavedených Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii, ve znění opravy ze dne 23. dubna 2003.

4 — C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479.

5 — Rozhodnutí Komise 2003/515/ES o režimu podpor uplatňovaných Nizozemím ve vztahu k činnostem mezinárodního financování (Úř. věst. L 180, s. 52, dále jen „sporné rozhodnutí“).

venými Smlouvou na základě opakovaných postojů Komise k belgickému daňovému režimu z let 1984, 1987 a 1990. Komise tedy povolila těmto podnikům využívat režimu CFA až do uplynutí doby platnosti jejich povolení, nejpozději do 31. prosince 2010.

6. Holandský podnik Koninklijke Friesland Foods NV [6] podal u Soudu prvního stupně Evropských společenství žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí.

7. Rozsudkem ze dne 12. září 2007 Koninklijke Friesland Foods v. Komise [7] Soud toto rozhodnutí zrušil v rozsahu, v němž vylučuje z přechodného režimu hospodářské subjekty jako KFF, které k datu 11. července podaly žádost o povolení, ke které se nizozemský daňový úřad do tohoto data dosud nevyjádřil.

8. Soudnímu dvoru je nyní předložen kasační opravný prostředek podaný proti tomuto rozsudku Komisí. Kasační opravný prostředek poukazuje zejména na dvě právní otázky vztahující se k postavení KFF jako osoby potenciálně oprávněné k využívání režimu podpor a k neoznámení tohoto režimu Komisi.

9. První se týká přípustnosti žaloby na neplatnost sporného rozhodnutí podané tímto podnikem. Otázkou je, zda KFF může napadat legalitu tohoto rozhodnutí před soudem Společenství, ačkoliv ke dni oznámení tohoto rozhodnutí nedisponovala žádnými nabytými právy.

10. V souvislosti s druhou právní otázkou má Soudní dvůr přezkoumat rozsah zásady ochrany legitimního očekávání v oblasti státních podpor. Otázkou je, zda se KFF může, ze stejného titulu jako podniky, které jsou osobami k využívání režimu oprávněnými, dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání a využít tak přechodných opatření, ačkoliv tento režim nebyl před svým zavedením Komisi nijak oznámen. Soudní dvůr tedy musí přezkoumat, zda jsou v projednávaném případě naplněny podmínky uznání porušení této zásady, které uvedl ve výše uvedeném rozsudku Belgie a Forum 187 v. Komise.

11. V tomto stanovisku bude Soudnímu dvoru navrženo prohlásit kasační opravný prostředek za opodstatněný.

12. Budu hájit tezi, že se Soud dopustil nesprávného právního posouzení v rámci posuzování přípustnosti žaloby, když měl za to, že KFF je sporným rozhodnutím osobně

6 — Dále jen „KFF“.
7 — T-348/03, dále jen „napadený rozsudek“.

dotčena, což je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

13. Podpůrně uvedu, že i pokud by byla žaloba KFF přípustná, musí být tento rozsudek zrušen vzhledem k tomu, že se tento podnik nemohl dovolávat porušení zásady ochrany legitimního očekávání.

14. Navrhnu Soudnímu dvoru, aby sám učinil konečné rozhodnutí o námitce nepřípustnosti vznesené Komisí a aby jí vyhověl.

## I – Právní rámec Společenství

15. Ve Smlouvě podléhají státní podpory zásadnímu zákazu, z něhož jsou stanoveny určité výjimky. Článek 87 odst. 1 ES stanoví:

„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem, nestanoví-li tato smlouva jinak.“

16. Článek 87 ES dále vyjmenovává v odstavcích 2 a 3 státní podpory, které jsou *ex lege* se společným trhem slučitelné, a ty, které za slučitelné se společným trhem mohou být považovány.

17. Článek 88 ES stanoví:

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

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

[…]

3. Komise musí být včas informována o záměrech poskytnout nebo upravit podpory, aby mohla podat svá vyjádření. Má-li za to, že takový záměr není s ohledem na článek 87 slučitelný se společným trhem, zahájí neprodleně řízení podle odstavce 2. Dotyčný členský stát neprovede zamýšlená opatření, dokud Komise v tomto řízení nepřijme konečné rozhodnutí."

18. Konečně článek 89 ES zmocňuje Radu přijmout nařízení za účelem provedení článků 87 ES a 88 ES. Na základě tohoto zmocnění přijala Rada dne 22. března 1999 nařízení (ES) č. 659/1999 [8], které stanoví přesná pravidla pro postup, jež je třeba dodržet při použití článku 88 ES.

## II – Režim CFA

19. Režim CFA je upraven zákonem o korporační dani z roku 1969 [9]. Zákon byl změněn novelou ze dne 13. prosince 1996 [10], kterou do něj byl vložen článek 15b, jehož cílem bylo zabránit tendenci nizozemských podniků s mezinárodními aktivitami převádět činnosti spjaté s financováním skupiny na společnosti se sídlem v zahraničí, zejména v daňových rájích. Takto novelizovaný režim vstoupil v platnost dne 1. ledna 1997.

20. Článek 15b zákona z roku 1969 umožňuje podnikům oprávněným k využívání režimu tvořit rezervy na rizika týkající se jejich mezinárodních činností financování. Tento režim může využít každý podnik, nizozemský, či nikoliv, který je poplatníkem korporační daně, splní-li následující podmínky určené uvedeným ustanovením:

– podnik oprávněný k využívání tohoto režimu musí uskutečňovat činnosti týka-

8 — Nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [88] Smlouvy o ES (Úř. věst. L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339).

9 — Wet op de vennootschasbelasting 1969.

10 — Novela zákona o korporační dani z roku 1969, jejímž cílem bylo zabránění erozi daňového základu a posílení daňové správy (Wet van 13 december 1996 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, n° 65, dále jen „zákon z roku 1969").

jící se financování ve prospěch subjektů ze skupiny, které mají svá sídla v nejméně čtyřech státech nebo na dvou světadílech;

– musí mít pravidelnou činnost spočívající v uzavírání úvěrů a umísťování prostředků a musí být schopen jednat zcela samostatně. Tato činnost musí být řízena výhradně z Nizozemského království;

– subjekty v každém ze čtyř států, kde se nacházejí sídla subjektů ze skupiny, musí být zdrojem nejméně 5 % zdanitelných příjmů, které má společnost ze svých činností spojených s financováním. Subjekty na každém ze světadílů musí být zdrojem nejméně 10 % tohoto příjmu.

21. Podle čl. 15b odst. 10 zákona z roku 1969 žádosti podniků o povolení použití ustanovení režimu CFA přezkoumává správce daně. Oprávnění k využití tohoto režimu přiznává rozhodnutím, ve kterém specifikuje podmínky použití režimu v konkrétním případě a proti kterému je možnost odvolání (dále jen „povolení CFA“) [11].

11 — Viz nařízení DB 97/3951, ze dne 2. října 1997, které obsahuje vzorové rozhodnutí podle článku 15b zákona z roku 1969 (Besluit nr DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15 b van de Wet op de venootschapsbelasting 1969).

## III – Skutkový a právní rámec

### A – *Skutečnosti předcházející spornému rozhodnutí*

22. Režim CFA nebyl Komisi před svým zavedením dne 1. ledna 1997 oznámen.

23. Na závěr jednání o daňové soutěži mezi členskými státy Rada „Hospodářské a finanční záležitosti“ přijala kodex chování v oblasti zdanění podniků [12]. *Ad hoc* skupina byla pověřena vytvořením seznamu vnitrostátních daňových opatření majících škodlivé důsledky pro společný trh.

24. V návaznosti na tento krok se Komise zavázala vypracovat prováděcí pokyny pro použití článků 87 ES a 88 ES na opatření související s přímým zdaněním podniků. Komise tak přijala dne 11. listopadu 1998 sdělení o uplatňování pravidel týkajících se státních podpor na opatření, která spadají do přímého zdanění podniků [13]. Na základě

12 — Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 1. prosince 1997 o kodexu chování v oblasti zdanění podniků (Úř. věst. 1998, C 2, s. 2).

13 — Úř. věst. C 384, s. 3.

tohoto sdělení Komise přistoupila k přezkumu nebo k opětovnému přezkumu daňových režimů platných v jednotlivých členských státech.

25. Dne 12. února 1999 tak Komise vyzvala nizozemské orgány k poskytnutí informací o režimu CFA. Tyto orgány poskytly odpověď dne 8. března 1999.

26. Dne 27. prosince 2000 podala KFF u nizozemského daňového úřadu žádost o povolení tvořit od 1. ledna 2000 rezervu v souladu s režimem CFA (dále jen „žádost o CFA“). Tato žádost byla předmětem jednání s daňovým úřadem dne 24. dubna 2001.

27. Dopisem ze dne 11. července 2001, zveřejněném v *Úředním věstníku Evropských společenství* ze dne 31. října 2001, oznámila Komise Nizozemskému království své rozhodnutí zahájit formální vyšetřovací řízení podle čl. 88 odst. 2 ES[14]. V rámci svého úvodního posouzení podpory Komise vyjádřila pochybnosti o slučitelnosti režimu CFA se společným trhem. Uvedla, že je tento režim způsobilý být státní podporou a že se nejeví, že by mohl být pokryt některou z výjimek stanovených čl. 87 odst. 2 a 3 ES. V souladu s čl. 88 odst. 2 ES vyzvala Komise Nizozemské království a ostatní zúčastněné strany k podání připomínek ve lhůtě jednoho měsíce.

28. Dne 26. července 2001 nizozemský daňový úřad informoval KFF o tom, že Komise zahájila formální vyšetřovací řízení.

29. V návaznosti na zahájení tohoto řízení bylo projednávání žádosti KFF o CFA pozastaveno.

30. V dopise Komisi ze dne 3. října 2002 se Nizozemské království dovolávalo toho, že vzhledem k legitimnímu očekávání a dodržování nabytých práv by Komise měla umožnit podnikům, které byly v této době k využívání režimu CFA oprávněny, v jeho využívání pokračovat až do uplynutí doby platnosti udělených povolení.

31. Konečně 5. prosince 2002 nizozemský ministr financí přijal rozhodnutí, že úřady přestanou, počínaje od tohoto data, s vyřizováním nových žádostí o použití režimu CFA.

14 — Úř. věst. C 306, s. 6.

B – *Sporné rozhodnutí*

32. Dne 17. února 2003 přijala Komise sporné rozhodnutí.

33. Tímto rozhodnutím Komise potvrdila své pochybnosti vztahující se k existenci režimu CFA a jeho slučitelnosti s právem Společenství. Uvedla nejprve, že tento režim představuje státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES a ozřejmila důvody, na základě nichž měla za to, že režim nemůže být předmětem žádné z výjimek uvedených v odstavcích 2 a 3 téhož článku.

34. Komise následně přezkoumávala legitimní očekávání osob oprávněných k využívání režimu CFA. Existenci legitimního očekávání u nich uznala a uvedla, že toto legitimní očekávání je důvodem pro to, aby Komise upustila od nařízení poskytnuté podpory navrátit.

35. Body 111 a 112 odůvodnění sporného rozhodnutí znějí následovně:

„[…]

V dotčeném případě, a to ačkoliv belgický a nizozemský režim nejsou zcela totožné, má Komise za to, že režim CFA je podobný režimu zavedenému v Belgii královským nařízením č. 187 ze dne 30. prosince 1982 o zdanění koordinačních center. Oba systémy se totiž týkají činností v rámci skupiny a velké množství oprávněných k využívání režimu CFA bylo dříve oprávněno k využívání belgického režimu koordinačních center. Ve svém rozhodnutí ze dne 2. května 1984 Komise měla za to, že [belgický] systém [koordinačních center] neobsahuje státní podpory ve smyslu článku [87 odst. 1 ES]. Přestože toto rozhodnutí nebylo zveřejněno, skutečnost, že Komise nevznesla proti belgickému systému koordinačních center žádné námitky, byla veřejnosti v této době zpřístupněna ve čtrnácté zprávě o hospodářské soutěži a také v odpovědi na interpelaci[15], jak ostatně zdůrazňují Nizozem[ské království] a další zúčastnění.

V této souvislosti Komise zdůrazňuje, že přijala své rozhodnutí o belgickém režimu koordinačních center předtím, nežli vstoupil v platnost režim CFA. Poukazuje rovněž na to, že všem oprávněným bylo využívání režimu CFA povoleno před rozhodnutím Komise ze dne 11. července 2001, kterým bylo zahájeno formální vyšetřovací řízení. V důsledku toho Komise přijímá argumenty Nizozem[ského království] a dalších zúčastněných týkající se legitimního očekávání osob oprávněných k využívání tohoto režimu a upouští od nařízení poskytnuté podpory navrátit.“

15 — Komise odkazuje na svou poznámku pod čarou č. 16, která se týká písemné otázky č. 1735/90 (Úř. věst. 1991, C 63, s. 37). Odkazuje rovněž na předchozí otázky belgických poslanců Evropského parlamentu Radouxe č. 2381/82 (Úř. věst. 1983, C 170, s. 9) a Van Rompuya č. 1817/83 (Úř. věst. 1984, C 148, s. 14).

36. Konečně Komise přezkoumávala důvody, na základě nichž se jí jevilo nezbytné stanovit přechodné období pro ukončení účinnosti režimu CFA. Rozlišovala přitom dvě situace.

37. Co se týče osudu rezerv, které již byly podniky oprávněnými k využívání režimu CFA vytvořeny, Komise konstatovala, že tyto rezervy jsou součástí dlouhodobé strategie a že výhody z nich vyplývající byly dosaženy v rámci legitimního očekávání. V důsledku toho měla za to, že podniky oprávněné k využívání režimu mohou pokračovat v používání svých rezerv v souladu s existující nizozemskou právní úpravou [16].

38. Co se týče tvorby nových rezerv, Komise uvedla, že zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty se již v zásadě nelze dovolávat poté, co bylo rozhodnuto, že je státní podpora neslučitelná se společným trhem. V tomto ohledu Komise vyjádřila, že účinky legitimního očekávání nemohou trvat déle nežli po dobu přiměřenou tomu, aby se členský stát a dotyčné podniky přizpůsobily nové situaci. V projednávaném případě brala Komise v úvahu kontext, jehož součástí jsou postup a zejména pokroky na úrovni Společenství již dosažené v rámci boje proti škodlivé daňové soutěži. Zároveň zohlednila oznámené odstranění režimu CFA počínaje prosincem 2002, a tedy postupný úbytek počtu oprávněných k využívání tohoto režimu až do roku 2010 [17].

39. V bodě 118 odůvodnění sporného rozhodnutí tedy Komise uvedla následující:

„Vzhledem k těmto výjimečným okolnostem má Komise za to, že osoby oprávněné k využívání režimu CFA k datu zahájení tohoto řízení, mohou pokračovat jak v tvorbě nových rezerv, tak v používání rezerv již existujících v souladu s platnými postupy pro režim CFA, a to až do uplynutí doby platnosti povolení, která jim byla udělena, a nejpozději do 31. prosince 2010.“

40. Z výše uvedených úvah vyvodila Komise následující závěr:

„(119) Komise konstatuje, že Nizozem[ské království] neoprávněně zavedlo dotčený režim podpor, čímž porušilo čl. 88 odst. 3 [ES]. Konstatuje, že režim CFA je neslučitelný se společným

16 — Viz bod 114 odůvodnění sporného rozhodnutí.

17 — Viz body 115 až 117 odůvodnění tohoto rozhodnutí.

trhem. Nicméně z důvodu legitimního očekávání oprávněných a vzhledem k výše uvedeným výjimečným okolnostem není namístě přistoupit k navrácení poskytnutých podpor a využívání režimu může být zachováno nejpozději do 31. prosince 2010.“

41. Výrok sporného rozhodnutí je formulován následovně:

*„Článek 1*

Režim státních podpor uplatňovaný Nizozem[ským královstvím] na základě článku 15b zákona z roku 1969 o korporační dani, zavedený zákonem ze dne 13. prosince 1996, je neslučitelný se společným trhem.

*Článek 2*

Nizozem[skému království] se ukládá zrušit režim podpor uvedený v článku 1. Nicméně ti, kdo byli k využívání režimu oprávněni k datu 11. července 2001, mohou ve využívání příslušných ustanovení pokračovat až do uplynutí doby platnosti povolení, která jim byla na dobu deseti let udělena nizozemskými daňovými úřady. Uplatňování režimu bude v každém případě ukončeno nejpozději k datu 31. prosince 2010.

[…]“

C – *Skutečnosti následující po sporném rozhodnutí*

42. Dopisem ze dne 11. dubna 2003 Nizozemské království zejména žádalo Komisi o písemné potvrzení skutečnosti, že přechodný režim upravený v článku 2 sporného rozhodnutí se vztahuje rovněž na podniky, které, ačkoliv nedisponují rozhodnutím nizozemských daňových úřadů o povolení využívat režimu CFA, v tomto smyslu předložily žádost přede dnem 5. prosince 2002, tedy datem, počínaje nímž byla každá nová žádost o povolení režimu CFA zamítnuta, a to v rozsahu, v němž tyto podniky splňovaly podmínky režimu k datu 11. července 2001.

43. V dopise ze dne 7. července 2003 Komise odpověděla, že z bodu 118 odůvodnění sporného rozhodnutí a jeho článku 2 jasně vyplývá, že se přechodný režim na tyto

podniky nevztahuje. Zároveň uvedla, že pokud by nizozemské úřady rozhodly udělit těmto podnikům povolení k režimu CFA, rovnalo by se to udělení nové podpory v rozporu se sporným rozhodnutím.

44. Dne 21. srpna 2003 nizozemský daňový úřad na základě sporného rozhodnutí zamítl žádost o CFA podanou KFF.

45. Článek 15b zákona z roku 1969 byl zrušen článkem 1 oddílem D zákona ze dne 15. září 2005 [18].

46. Článek 2 posledně uvedeného zákona v podstatě stanoví, že pokud jde o poplatníka korporační daně, který dne 11. července 2001 splňoval podmínky režimu podle článku 15b zákona z roku 1969, tento článek a ustanovení z něho vyplývající zůstávají nadále použitelná. Stanoví dále, že toto přechodné ustanovení se použije po dobu deseti let od okamžiku, v němž mohl poplatník vytvořit rezervu, aniž může tato doba přesáhnout datum 31. prosince 2010.

18 — Novela zákona z roku 1969 – zrušení režimu CFA (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 – vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, nº 468).

## IV – Žaloba k Soudu a napadený rozsudek

47. Návrhem ze dne 10. října 2003 podala KFF u Soudu žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí.

48. Podáním došlým kanceláři Soudu dne 14. ledna 2004 Komise vznesla námitku nepřípustnosti podle čl. 114 odst. 1 jednacího řádu Soudu. KFF podala své vyjádření k této námitce dne 29. března 2004. Usnesením ze dne 28. února 2005 si Soud vyhradil rozhodnout o námitce nepřípustnosti spolu s věcí samou a bylo stanoveno, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.

49. Napadeným rozsudkem Soud rozhodl, že žaloba podaná KFF je přípustná. Soud mimoto rozhodl o tom, že žaloba je opodstatněná a zrušil článek 2 sporného rozhodnutí v rozsahu, v němž vylučuje z přechodného režimu subjekty, které ke dni 11. července 2001 měly u nizozemských daňových orgánů podanou žádost o využití dotčeného režimu podpor, o které nebylo k tomuto dni dosud rozhodnuto.

## V – Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastnic řízení

50. Na základě článku 56 Statutu Soudního dvora podala Komise proti napadenému rozsudku kasační opravný prostředek návrhem, jenž došel kanceláři Soudního dvora dne 22. listopadu 2007.

51. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr určil, že tento kasační opravný prostředek je opodstatněný, a v důsledku toho zrušil napadený rozsudek, odmítl žalobu na neplatnost rozhodnutí podanou KFF a uložil jí náhradu nákladů řízení v obou stupních.

52. Podpůrně Komise navrhuje, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž přiznává práva hospodářským subjektům odlišným od KFF, které ke dni 11. července 2001 měly u nizozemských daňových orgánů podanou žádost o využití režimu CFA, a zamítl žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí v rozsahu, v němž přiznává práva hospodářským subjektům odlišným od KFF.

53. KFF požaduje zamítnutí kasačního opravného prostředku a uložení náhrady nákladů řízení Komisi.

## VI – Přezkum kasačního opravného prostředku

A – *K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícímu z nesplnění podmínky osobního právního zájmu na straně KFF*

1. Argumentace účastníků řízení

54. Komise tvrdí, že Soud nesprávně rozhodl o tom, že společnost KFF byla sporným rozhodnutím osobně dotčena ve smyslu čl. 230 čtvrtého pododstavce ES a judikatury Soudního dvora.

55. Komise v tomto ohledu poukazuje na to, že se Soud dopustil nesprávného právního posouzení tím, že založil svůj rozbor na výše uvedeném rozsudku Belgie a Forum 187 v. Komise a že postavil situaci KFF na roveň situaci hospodářských subjektů, které v této věci požadovaly obnovení svých povolení. Podle Komise však tyto dvě situace nejsou srovnatelné z toho důvodu, že KFF k využívání režimu CFA nebyla nikdy oprávněna. Na rozdíl od toho, co uvádí Soud v bodě 100 napadeného rozsudku, tedy tato společnost nebyla „zvláště“ dotčena sporným rozhodnutím, nýbrž byla dotčena stejným způsobem jako ostatní nizozemské podniky, které tohoto režimu nikdy nevyužívaly.

56. KFF tvrdí, že tento důvod kasačního opravného prostředku je nepřípustný. Má za to, že otázka, zda je rozdíl mezi první žádostí o povolení a žádostí o obnovení relevantní vzhledem k rozhodnutí, zda KFF patří do omezeného okruhu subjektů, je skutkovou otázkou, kterou Soudní dvůr nemůže v rámci řízení o kasačním opravném prostředku přezkoumávat.

2. Posouzení

57. Sporné rozhodnutí je v souladu se svým článkem 4 určeno pouze Nizozemskému království. Fyzické či právnické osoby, jako KFF, které mají zájem podat žalobu na neplatnost tohoto rozhodnutí musí tedy naplnit podmínky stanovené článkem 230 čtvrtým pododstavcem ES. Musí tudíž prokázat, že jsou uvedeným rozhodnutím bezprostředně a osobně dotčeny.

58. Nepodaří-li se jim splnění těchto podmínek prokázat, je podaná žaloba na neplatnost sporného rozhodnutí nepřípustná.

59. V projednávaném případě má tedy Soudní dvůr posoudit, zda je KFF, o jejíž žádosti o povolení nebylo do dne oznámení sporného rozhodnutí rozhodnuto, osobně tímto rozhodnutím dotčena ve smyslu čl. 230 čtvrtého pododstavce ES a judikatury Společenství.

60. Jde tedy o určení, zda podle kritérií uvedených Soudním dvorem v rozsudku Plaumann v. Komise [19] a potvrzených pozdější ustálenou judikaturou je KFF sporným rozhodnutím zasažena z důvodu určitých vlastností, které jsou pro ni zvláštní, nebo faktické situace, která ji vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, a individualizuje ji způsobem obdobným tomu, jakým by byli individualizováni adresáti uvedeného rozhodnutí [20].

61. Tato judikatura byla uplatněna a zpřesněna Soudním dvorem ve specifické oblasti státních podpor. Soudní dvůr tak opakovaně rozhodl, že v této oblasti podnik nemůže napadnout rozhodnutí Komise, jímž se zakazuje režim podpor pro určitý sektor, je-li dotyčným rozhodnutím dotčen pouze z důvodu příslušnosti k danému sektoru nebo z důvodu, že by mohl být potenciálně oprávněn tento režim využít [21].

19 — Rozsudek ze dne 15. července 1963 (25/62, Recueil, s. 197, 223).

20 — Viz zejména rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Komise v. Jégo-Quéré (C-236/02 P, Recueil, s. I-3425, bod 45); ze dne 13. prosince 2005, Komise v. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, Sb. rozh. s. I-10737, bod 33), a ze dne 13. března 2008, Komise v. Infront WM (C-125/06 P, Sb. rozh. s. I-1451, bod 70).

21 — Viz zejména rozsudek ze dne 19. října 2000, Itálie a Sardegna Lines v. Komise (C-15/98 a C-105/99, Recueil, s. I-8855, bod 33 a citovaná judikatura).

62. V takové situaci totiž podnik nemůže být rozhodnutím Komise zasažen stejným způsobem jako podnik, který je skutečně oprávněný daný režim využívat a jenž by mohl být povinen navrátit podporu, která mu byla členským státem protiprávně poskytnuta.

63. Tato argumentace je součástí ustálené judikatury, podle níž je podnik oprávněn zpochybňovat legalitu aktu Společenství v případě, že tento akt mění práva, která podnik nabyl před přijetím aktu [22].

64. Proto ačkoliv podnik náleží k omezenému okruhu hospodářských subjektů, jako v případě KFF a třinácti dalších podniků, které požádaly o svá povolení u nizozemských daňových úřadů, není tato skutečnost postačující k uznání, že je napadeným aktem osobně dotčen. Je třeba, aby podnik disponoval právem, které je způsobilé právní ochrany a je způsobilé individualizovat podnik obdobným způsobem, jakým by byli individualizováni adresáti tohoto aktu, v souladu s výše uvedeným rozsudkem Plaumann v. Komise.

65. Je však nutno konstatovat, že KFF žádným právem nabytým před přijetím sporného rozhodnutí nedisponuje. Nebyla ke dni přijetí tohoto rozhodnutí oprávněna k využívání režimu CFA a nebyla jí nizozemskými daňovými úřady v tomto smyslu poskytnuta žádná záruka. Za těchto podmínek, a přestože patří KFF k omezenému okruhu poplatníků, nemůže být KFF sporným rozhodnutím zasažena stejným způsobem jako ostatní podniky, jež byly k využívání režimu CFA oprávněny, a z nichž některým bude povolení k využívání režimu zkráceno tak, že jeho doba platnosti uplyne k 31. prosinci 2010.

66. Situace, v níž se nachází KFF, je tedy velmi odlišná od situace belgických koordinačních center, jichž se týká výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise, jelikož ta již byla k využívání dotčeného režimu oprávněna a žádala o obnovení uděleného povolení. Rozhodnutí dotčené v této věci se tedy samozřejmě týkalo situace v době přijetí rozhodnutí již trvající, a zpochybňovalo prospěch z práv nabytých koordinačními centry s ohledem na budoucí transakce.

22 — Viz zejména rozsudky ze dne 1. července 1965, Toepfer a Getreide-Import v. Komise (106/63 a 107/63, Recueil, s. 525, 533); ze dne 23. listopadu 1971, Bock v. Komise (62/70, Recueil, s. 897); ze dne 18. listopadu 1975, CAM v. EHS (100/74, Recueil, s. 1393); ze dne 27. listopadu 1984, Agricola commerciale olio a další v. Komise (232/81, Recueil, s. 3881) a Savma v. Komise (264/81, Recueil, s. 3915); ze dne 18. května 1994, Codorniu v. Rada (C-309/89, Recueil, s. I-1853), a výše uvedený Komise v. Infront WM (bod 72).

67. Z tohoto důvodu zastávám názor, že se Soud tím, že rozhodl, že KFF je sporným rozhodnutím osobně dotčena, dopustil v rámci posuzování přípustnosti žaloby nesprávného právního posouzení, jež je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

68. V důsledku toho navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil první důvod kasačního opravného prostředku uplatňovaný Komisí za opodstatněný a zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Soud prohlásil žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí podanou KFF za přípustnou.

69. Pro případ, že by Soudní dvůr tento návrh nepřijal a měl za to, že KFF je sporným rozhodnutím osobně dotčena a má mimoto právní zájem na podání žaloby, uvedu důvody, na základě nichž se domnívám, že kasační opravný prostředek zůstává v každém případě opodstatněný.

70. Budu se věnovat přezkumu dvou důvodů kasačního opravného prostředku, které v tomto ohledu považuji za důvody pro zrušení rozhodnutí, a to přezkumu důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícího z porušení zásady ochrany legitimního očekávání a důvodu vycházejícího z porušení zásady rovného zacházení.

B – *Podpůrně k druhému důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícímu z porušení zásady ochrany legitimního očekávání*

71. Článek 2 sporného rozhodnutí upravuje přechodné období pro podniky, které byly oprávněny využívat režim CFA v době, kdy Komise zahájila formální vyšetřovací řízení ohledně podpory, tedy ke dni 11. července 2001. Při přijímání tohoto rozhodnutí vycházela Komise z legitimního očekávání, které tyto podniky měly ohledně slučitelnosti tohoto režimu s požadavky Smlouvy a z konkrétních okolností případu [23].

72. V napadeném rozsudku Soud rozhodl, že Komise tímto porušila zásadu ochrany legitimního očekávání tím, že nestanovila žádné přechodné opatření pro poplatníky v situaci, v jaké se nacházela KFF, o jejichž žádosti nebylo k datu oznámení sporného rozhodnutí dosud rozhodnuto.

73. Než zahájím rozbor tohoto důvodu kasačního opravného prostředku, a za účelem lepšího posouzení způsobu, jakým jej v napadeném rozsudku přezkoumal Soud, se jeví důležité úvodem připomenout obsah této zásady v judikatuře Společenství.

23 — Viz body 111 až 118 odůvodnění sporného rozhodnutí.

1. Judikatura Soudního dvora týkající se zásady ochrany legitimního očekávání

74. Zásada ochrany legitimního očekávání je obecnou zásadou práva Společenství a měřítkem, pomocí nějž lze přezkoumávat legalitu aktů přijatých jeho orgány [24].

75. Jak ve svém stanovisku k věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise [25], uvedl generální advokát Léger, projevuje se tato zásada jako logický důsledek zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby právní předpisy Společenství byly jisté a jejich použití pro subjekty předvídatelné, v tom smyslu, že v případě změny pravidla má za cíl zajištění ochrany postavení, která byla legitimně nabyta jednou nebo více konkrétními fyzickými nebo právnickými osobami [26].

76. K uplatňování zásady ochrany legitimního očekávání v judikatuře Soudního dvora generální advokát Léger připomněl, že k porušení tohoto principu dochází, jsou-li splněny následující podmínky.

77. Zaprvé musí existovat akt nebo jednání správního orgánu Společenství způsobilé vzbudit toto očekávání a vyvolat podloženou naději. Podle judikatury se totiž lze dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání proti aktu Společenství pouze tehdy, pokud samo Společenství předtím vytvořilo situaci způsobilou toto legitimní očekávání vyvolat [27]. Mimoto musí orgány Společenství poskytnout konkrétní ujištění [28].

78. Zadruhé uvedené očekávání musí být legitimní, tedy dotyčná osoba nemohla předvídat změnu v dřívějším způsobu chování orgánů. Podle judikatury totiž pokud je obezřetný a informovaný hospodářský subjekt s to předvídat přijetí aktu Společen-

24 — Viz zejména rozsudky ze dne 14. května 1975, CNTA v. Komise (74/74, Recueil, s. 533, bod 44); ze dne 26. června 1990, Sofrimport v. Komise (C-152/88, Recueil, s. I-2477, bod 26); ze dne 19. května 1992, Mulder a další v. Rada a Komise (C-104/89 a C-37/90, Recueil, s. I-3061, bod 15); ze dne 14. října 1999, Atlanta v. Evropské společenství (C-104/97 P, Recueil, s. I-6983, bod 52); ze dne 4. října 2001, Itálie v. Komise (C-403/99, Recueil, s. I-6883, bod 35), a ze dne 7. června 2005, VEMW a další (C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 73).

25 — Odkazuji na body 365 až 433 stanoviska generálního advokáta.

26 — Viz v tomto smyslu rozsudky Duff a další (C-63/93, Recueil, s. I-569, bod 20) a ze dne 18. května 2000, Rombi a Arkopharma (C-107/97, Recueil, s. I-3367, bod 66).

27 — Rozsudky ze dne 19. května 1983, Mavidris v. Parlament (289/81, Recueil, s. 1731, bod 21); ze dne 10. ledna 1992, Kühn (C-177/90, Recueil, s. I-35, bod 14), výše uvedený rozsudek Rombi a Arkopharma (bod 67), ze dne 15. července 2004, Gerekens a Procola (C-459/02, Sb. rozh. s. I-7315, bod 29), jakož i výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise (bod 147 a citovaná judikatura).

28 — Rozsudek ze dne 25. května 2000, Kögler v. Soudní dvůr (C-82/98 P, Recueil, s. I-3855, bod 33); ze dne 6. března 2001, Connolly v. Komise (C-274/99 P, Recueil, s. I-1611, bod 113), jakož i výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise (bod 147 a citovaná judikatura) a usnesení ze dne 13. prosince 2000, Sodima v. Komise (C-44/00 P, Recueil, s. I-11231, body 50 až 52).

ství, který se může dotknout jeho zájmů, nemůže se dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání, je-li takový akt přijat [29]. Očekávání vzbuzené aktem nebo jednáním orgánu Společenství je tedy „legitimní“ a musí být v důsledku toho chráněno, jestliže se dotyčná osoba mohla rozumně spoléhat na zachování nebo stabilitu takto vzniklé situace tak, jak by na ně mohl spoléhat „obezřetný a informovaný“ hospodářský subjekt.

79. Zatřetí přijetí přechodných opatření nezbytných k ochraně legitimního očekávání dotčené osoby nesmí bránit zájem Společenství sledovaný napadeným aktem. Tato poslední podmínka je splněna, jestliže při porovnání zájmů dotčených v konkrétním případě zájem Společenství nepřevažuje nad zájmem dotyčné osoby na zachování situace, kterou mohla legitimně považovat za stálou [30].

80. Je ještě třeba uvést, že tyto tři podmínky musí být splněny kumulativně.

29 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. dubna 1997 Irish Farmers Association a další (C-22/94, Recueil, s. I-1809, bod 25); ze dne 15. července 2004, Di Lenardo a Dilexport (C-37/02 a C-38/02, Sb. rozh. s. I-6911, bod 70), jakož i výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise (bod 147 a citovaná judikatura).

30 — Viz jako příklady porovnávání dotčených zájmů rozsudky ze dne 17. dubna 1997, de Compte v. Parlament (C-90/95 P, Recueil, s. I-1999, bod 39) a ze dne 17. července 1997, Affish (C-183/95, Recueil, s. I-4315, bod 57).

81. Soud přezkoumával a potvrdil, že se KFF dovolávala uplatnění zásady ochrany legitimního očekávání oprávněně, právě na základě těchto tří podmínek.

2. Argumentace účastnic řízení

82. Komise na podporu tohoto důvodu kasačního opravného prostředku uvádí několik argumentů.

83. Zaprvé Komise Soudu vytýká tvrzení, uvedené v bodech 125 a 126 napadeného rozsudku, že pro posouzení existence legitimního očekávání na straně KFF není relevantní, zda byla či nebyla oprávněna využívat režim CFA nebo zda naplňuje podmínky pro povolení tohoto režimu.

84. V druhé řadě Komise zpochybňuje posouzení Soudu týkající se přezkumu tří podmínek nezbytných k uznání legitimního očekávání na straně KFF.

85. Pokud jde o první podmínku týkající se existence očekávání, Komise připomíná, že nikdy neposkytla KFF konkrétní ujištění

o slučitelnosti režimu CFA se společným trhem.

86. Komise uznává, že její opakované postoje k belgickému daňovému režimu mohly skutečně vzbudit „určité očekávání“. Nicméně nejednalo se o konkrétní závazek vůči KFF, nýbrž pouze o rozhodnutí týkající se jiného režimu podpor, pouze v některých aspektech srovnatelného. Komise mimoto uvádí, že jí nebylo nic známo o samotné existenci společnosti KFF, protože s ní KFF nevstoupila v jednání v rámci řízení upraveného článkem 88 odst. 2 ES.

87. Co se týče druhé podmínky týkající se legitimity tohoto očekávání, Komise tvrdí, že KFF nejednala jako obezřetný a informovaný hospodářský subjekt.

88. Na jednu stranu tomuto podniku nebylo nikdy uděleno povolení, na rozdíl od některých z koordinačních center dotčených ve věci, ve které byl vynesen výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise.

89. Na druhou stranu, a za předpokladu, že by KFF opravdu uskutečnila značné investice pro splnění podmínek pro udělení povolení využívat režim CFA, podala svou žádost o povolení až 27. prosince 2000. Přitom podle Komise obezřetný a informovaný hospodářský subjekt si musel již dávno před 1. lednem 2000 být vědom toho, že Komise může označit režim CFA za státní podpory neslučitelné se společným trhem. Komise v tomto ohledu odkazuje na usnesení Rady a zástupců vlád členských států ze dne 1. prosince 1997 o kodexu chování v oblasti zdanění podniků. Komise poukazuje také na své sdělení o uplatňování pravidel týkajících se státních podpor na opatření, která spadají do přímého zdanění podniků, ze dne 11. listopadu 1998. Uvádí rovněž tiskovou zprávu ze dne 23. února 2000 obsahující prohlášení evropského komisaře zodpovědného za otázky hospodářské soutěže Montiho [31].

90. Konečně Komise vznáší kritiku proti bodu 134 napadeného rozsudku, podle něhož Komise údajně vyzvala zúčastněné osoby, aby se vyjádřily k případnému legitimnímu očekávání, které by bránilo navrácení poskytnutých plateb. Uvádí totiž, že tento argument se netýká podniku, jako je KFF, který nikdy na základě režimu CFA žádnou podporu neobdržel.

91. Pokud jde o třetí podmínku týkající se porovnání zájmů, má Komise k argumentaci Soudu výtky, které však považuje za nadbytečné a uvádí je jen pro úplnost. Podle Komise

31 — Prohlášení komisaře Montiho týkající se kontroly státních podpor daňového charakteru (IP/00/182).

je bod 139 napadeného rozsudku stižen nedostatkem odůvodnění a nesprávným skutkovým zjištěním.

92. Zaprvé Soud neobjasnil, z jakého důvodu neexistuje žádný nepominutelný zájem bránící tomu, aby se KFF dovolávala principu legitimního očekávání. Podle Komise skutečnost, že stanovila přechodný režim pro podniky, které byly k využívání režimu CFA skutečně oprávněny, nemůže být základem pro argumentaci Soudu, neboť tento režim byl založen na postupném snižování počtu žadatelů.

93. Dále Komise tvrdí, že posouzení ze strany Soudu směřuje ke zpochybnění užitečného účinku formálního vyšetřovacího řízení upraveného článkem 88 odst. 2 ES. Podle Soudu totiž mohly podniky, které by mohly režimu CFA potenciálně využívat, žádat o využití přechodných opatření již na základě toho, že zažádaly o povolení, a to přesto, že nepodaly vyjádření v rámci formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se podpory.

94. V poslední řadě Komise kritizuje odkaz na výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise, a to zejména na jeho bod 165, jelikož v této věci se jednalo o obnovení povolení.

95. Zatřetí Komise tvrdí, že se Soud dopustil nesprávného skutkového zjištění, když v bodě 139 napadeného rozsudku uvedl, že ti, kdo jsou k využívání režimu CFA skutečně oprávněni mohou pokračovat v jeho využívání „až do roku 2010“. Komise v tomto ohledu odkazuje na přesné znění článku 2 sporného rozhodnutí.

96. Začtvrté Komise Soudu vyčítá skutečnost, že v bodech 141 až 143 napadeného rozsudku nepovažoval pro účely posouzení porušení zásady ochrany legitimního očekávání za relevantní, zda byla Komise k datu 11. července 2001 skutečně obeznámena s konkrétní situací týkající se KFF.

97. Podle Komise je taková úvaha v rozporu s judikaturou Společenství, podle níž lze legalitu rozhodnutí v oblasti státních podpor posuzovat pouze na základě informací, k nimž měla Komise přístup v době, kdy dané rozhodnutí přijala. Avšak v projednávaném případě Komise tvrdí, že nebyla nikdy seznámena s konkrétní situací, ve které se nacházela KFF, vzhledem k tomu, že tato nikdy nepředložila Komisi své vyjádření. Podle Komise měl tedy Soud ověřit, zda Komise skutečně disponovala touto informací, a v případě negativního zjištění prohlásit veškeré žalobní důvody či argumenty zakládající se na uvedené skutečnosti za nepřípustné.

98. Komise dodává, že v rámci přezkumu státních podpor nemůže potenciální příjemce vznášet argumenty vycházející ze skutkového stavu, který nebyl Komisi známý, jestliže se u Komise nepřihlásil v rámci řízení podle čl. 88 odst. 2 ES.

99. KFF nejprve uvádí, že žádná judikatura neumožňuje mít za to, že ochrana legitimního očekávání se musí zakládat pouze na konkrétních závazcích ze strany orgánu Společenství. Mimoto KFF poukazuje na rozpory v obraně Komise. Zatímco ve sporném rozhodnutí Komise uvedla, že rozhodnutí o slučitelnosti přijaté ohledně belgického daňového režimu vzbudilo legitimní očekávání na straně podniků oprávněných k využívání režimu CFA, ve svém návrhu tvrdí, že se jedná o režim „pouze v některých aspektech srovnatelný“ a že se nejedná o konkrétní závazek vůči KFF.

100. KFF dále kritizuje argumenty Komise, podle nichž by KFF neměla být obezřetným a informovaným hospodářským subjektem. Porovnává svou situaci se situací podniků oprávněných využívat belgický daňový režim ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise. KFF nerozumí tomu, proč tito oprávnění byli v době čekání na vyřízení svých žádostí o obnovení povolení obezřetnými a informovanými hospodářskými subjekty, zatímco ona by takovým subjektem v případě očekávání rozhodnutí o své žádosti o schválení režimu CFA být neměla. Krom toho KFF tvrdí, že zahájení formálního vyšetřovacího řízení ke dni 11. července 2001 nemůže znamenat zánik legitimního očekávání k tomuto datu. Ostatně, pokud jde o porovnání zájmů, skutečnost, že je legitimní očekávání „velmi obecné povahy“, nemůže být relevantní. Jakmile totiž legitimní očekávání vznikne, bez ohledu na to, jakým způsobem jej Komise vyvolala, zájem dotčených podniků by měl být vyvážen se zájmem Společenství. Každopádně KFF poukazuje na to, že Komise neuvedla žádný argument proti tomu, aby bylo čtrnácti ostatním podnikům povoleno využívat přechodný režim.

101. KFF dodává, že Komise nemá mít k dispozici konkrétní informace o podnicích, které jako KFF byly „oprávněny k využívání režimu CFA“. Podle KFF si Komise měla být vědoma toho, že o některých žádostech o povolení ještě s ohledem na samotnou systematiku režimu nemuselo být rozhodnuto. Za těchto podmínek je otázka, zda KFF předložila Komisi připomínky v rámci řízení upraveného článkem 88 odst. 2 ES, pro účely přezkumu tohoto důvodu kasačního opravného prostředku irelevantní.

3. Posouzení

102. Domnívám se, že druhý důvod kasačního opravného prostředku uplatňovaný Komisí je opodstatněný. Jsem totiž názoru, že se Soud dopustil nesprávného právního posouzení tím, že uznal na straně KFF existenci legitimního očekávání ohledně

toho, že režim CFA je slučitelný s pravidly stanovenými Smlouvou.

a) K existenci očekávání

103. V napadeném rozsudku Soud uznal, že jednání Komise týkající se belgického daňového režimu vzbudilo očekávání ohledně slučitelnosti režimu CFA se společným trhem.

104. Soud založil své tvrzení na odůvodnění Komise uvedeném v bodech 111 a 112 odůvodnění sporného rozhodnutí, v nichž Komise uznává existenci legitimního očekávání na straně podniků oprávněných využívat režim CFA vzhledem k postojům, které přijala ve vztahu k belgickému daňovému režimu.

105. Posouzení této první podmínky Soudem se mi jeví jako nesprávné. Domnívám se totiž, že nemůže existovat žádný akt ani jednání Komise, které by byly způsobilé vzbudit toto očekávání v situaci jako v dotčeném případě, kdy nebyl režim CFA předmětem žádného předchozího oznámení, a to v rozporu s procesními pravidly stanovenými článkem 88 odst. 3 ES.

106. Z ustálené judikatury vyplývá, že hospodářský subjekt může mít legitimní očekávání ohledně řádného poskytnutí podpory a dovolávat se ho, pouze pokud byla podpora poskytnuta za dodržení postupu za tímto účelem stanoveného, a zejména pokud byly respektovány pravomoci svěřené Komisi [32]. Soudní dvůr v tomto ohledu uvádí, že hospodářský subjekt postupující s řádnou péčí musí být za běžných okolností schopen se ujistit o dodržení tohoto postupu [33].

107. Tato judikatura je založena na imperativním charakteru kontroly státních podpor a na nezbytnosti zajistit účinnou preventivní kontrolu prováděnou Komisí. Tato kontrola je založena na povinnosti tyto podpory oznamovat, kterou Soudní dvůr považuje za „ústřední prvek“ [34]. Tato povinnost Komisi umožňuje zajistit dohled nad společným trhem v souladu s cíli sledovanými Smlouvou. Uvedená povinnost má zejména za cíl odstranit případné pochybnosti o tom, zda vnitrostátní opatření je, či není státní podporou ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Je tedy nesporné, že účelem povinnosti státní podpory oznamovat je právní jistota a že tato povinnost musí být z tohoto důvodu striktně dodržována [35].

32 — Rozsudek ze dne 22. dubna 2008, Komise v. Salzgitter (C-408/04 P, Sb. rozh. s. I-2767, bod 104 a citovaná judikatura).

33 — Viz zejména rozsudek ze dne 20. března 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Recueil, s. I-1591, bod 25 a citovaná judikatura).

34 — Výše uvedený rozsudek Komise v. Salzgitter (bod 104 a citovaná judikatura). Uvádím též, že v usnesení ze dne 3. května 1996, Německo v. Komise (C-399/95 R, Recueil, s. I-2441), předseda Soudního dvora rovněž rozhodl, že porušení oznamovací povinnosti představuje „zvláště významné porušení povinnosti vzhledem k tomu, že je porušením zásadního mechanismu sloužícího k ochraně společného trhu“ (bod 54 a citovaná judikatura).

35 — Rozsudek ze dne 15. února 2001, Rakousko v. Komise (C-99/98, Recueil, s. I-1101, bod 73).

108. Proto neinformoval-li členský stát Komisi o podpoře, kterou se chystá zavést, nemůže se ani on, ani podniky tuto podporu využívající, spoléhat na slučitelnost této podpory se společným trhem. Očekávání, kterého by se mohl hospodářský subjekt jako KFF dovolávat, tak nemůže spočívat na žádném konkrétním ujištění.

109. V důsledku toho a vzhledem k tomu, že zavedení režimu CFA nebylo přes jasnou a bezpodmínečnou povahu této povinnosti předmětem žádného oznámení Komisi, ať již učiněného libovolnou formou, mám za to, že KFF se dovolává porušení zásady ochrany legitimního očekávání neoprávněně.

110. Byl-li by uznán opak, vedlo by to podle mého názoru k popření samotného principu oznamovací povinnosti stanovené v čl. 88 odst. 3 ES.

111. Považuji v tomto ohledu za důležité připomenout, že zásada ochrany legitimního očekávání přes svou důležitost nemůže být uplatňována absolutně, ale v kombinaci se zásadou legality. Zatímco totiž zásada ochrany legitimního očekávání ukládá některé povinnosti orgánům Společenství, zahrnuje rovněž dodržování povinností stanovených Smlouvou ze strany členských států a určitou míru řádné péče ze strany zúčastněných hospodářských subjektů. Tak tomu v projednávaném případě nebylo.

112. Toto očekávání se nemůže zakládat ani na rozhodnutí o slučitelnosti přijatém Komisí ve vztahu k odlišnému daňovému režimu uplatňovanému jiným členským státem.

113. Pokud měla Komise v roce 1984 za to, že belgický daňový režim nepředstavuje státní podporu, toto rozhodnutí se vztahuje pouze na belgická koordinační centra, protože je určeno pouze Belgickému království. Mimoto přestože tento režim má s režimem dotčeným v projednávané věci společné prvky, je při čtení sporného rozhodnutí jejich podobnost diskutabilní. Zatímco totiž Komise v bodě 111 odůvodnění tohoto rozhodnutí poznamenává, že „režim CFA vykazuje podobnost s režimem zavedeným v Belgii“, v bodě 101 odůvodnění uvedeného rozhodnutí uvádí, že „je nesporné, že mezi nimi existují odlišnosti, především pokud jde o použitý mechanismus a formu poskytnutých výhod“.

114. Za těchto podmínek považuji za obtížné uznat, že Komise mohla poskytnout KFF konkrétní ujištění způsobilá založit očekávání ohledně slučitelnosti režimu CFA s právem Společenství. Zakládat toto očekávání na rozhodnutí, které Komise přijala ve vztahu

k jinému vnitrostátnímu daňovému režimu, by opět bylo popřením oznamovací povinnosti stanovené Smlouvou a celého systému preventivní kontroly prováděné Komisí v rámci kontroly státních podpor.

115. S ohledem na všechny tyto skutečnosti se na rozdíl od toho, jak rozhodl Soud, domnívám, že neexistuje žádný základ pro očekávání, jehož se v projednávané věci dovolává KFF.

116. Dodávám, že i pokud by toto očekávání existovalo, nebylo by v žádném případě očekáváním legitimním.

b) K legitimitě očekávání

117. Na rozdíl od toho, co tvrdí Soud v bodech 132 až 138 napadeného rozsudku, se domnívám, že druhá podmínka vyžadovaná judikaturou k tomu, aby bylo uznáno porušení zásady ochrany legitimního očekávání, taktéž není splněna, a to ze dvou důvodů.

118. Zaprvé připomínám, že KFF nedisponuje žádnými nabytými právy, jelikož nebyla podnikem oprávněným využívat režim CFA. Neprokázala, že by splňovala podmínky pro povolení tento režim využívat a Nizozemské království jí ohledně povolení režimu CFA neposkytlo žádnou záruku.

119. Zadruhé se domnívám, že pokud by KFF byla obezřetným a informovaným hospodářským subjektem, byla by schopna předvídat přijetí aktu Společenství, který se dotýká jejích zájmů.

120. Připomínám totiž, že dne 11. července 2001 přijala Komise rozhodnutí, jímž zahájila formální vyšetřovací řízení o podpoře. Jak uvádí Soud v bodě 133 napadeného rozsudku, zahájení tohoto řízení nasvědčuje tomu, že Komise měla závažné pochybnosti o slučitelnosti režimu CFA s pravidly stanovenými Smlouvou. Jak uvádí Soud, tyto závažné pochybnosti nejsou samozřejmě žádným konečným hodnocením tohoto režimu. Nicméně v takovém případě jako je případ dotčený, kdy režim CFA nebyl předmětem žádného oznámení Komisi, se domnívám, že existence závažných pochybností o slučitelnosti tohoto režimu postačuje k popření legitimity očekávání, jehož se dovolává KFF.

121. Mimoto jsem toho názoru, že důvody uvedené v rozhodnutí ze dne 11. července 2001 mohly umožnit KFF se s dostatečnou

mírou pravděpodobnosti domnívat, že Komise může prohlásit režim CFA za režim zavádějící podporu neslučitelnou se Smlouvou [36]. Komise totiž po prvním přezkumu podmínek tohoto režimu uvedla, že režim je způsobilý představovat státní podporu a že se nejeví, že by se na něj mohla vztahovat některá z výjimek stanovených v čl. 87 odst. 2 a 3 ES.

122. Navíc bych rád dodal, že projednávaná věc může být těžko porovnávána s věcí, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise. Mezi těmito dvěma věcmi totiž existují dva značné rozdíly, spočívající jednak v postavení KFF jako potenciálně oprávněného, a jednak v nedostatku oznámení režimu CFA Komisi.

123. Jednak, jak bylo uvedeno výše, KFF nikdy nebyla oprávněna k využívání režimu CFA, na rozdíl od belgických koordinačních center, na která se vztahuje výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise, a která žádala o obnovení svých povolení. V projednávaném případě nizozemský daňový úřad nikdy nepotvrdil, že KFF by splňovala podmínky pro udělení tohoto povolení, a že tedy může být považována za osobu oprávněnou k využívání režimu CFA.

124. Dále pak připomínám, že Nizozemské království nepřijalo žádné opatření za účelem oznámení daňového režimu, který se chystalo zavést, Komisi. Komise tedy nikdy nezaujala postoj ke slučitelnosti tohoto režimu s pravidly Smlouvy, a to na rozdíl od daňového režimu zavedeného belgickými orgány. V posledně uvedeném případě totiž byl dotčený režim předmětem řádného oznámení ze strany Belgického království, provedeného v souladu s čl. 88 odst. 3 ES. Komise tedy v rozhodnutích z let 1984 a 1987 a rovněž v odpovědi poskytnuté dne 24. září 1990 jménem Komise komisařem zodpovědným za hospodářskou soutěž Brittanem na písemnou otázku č. 1735/90 G. de Vriese, poslance Evropského parlamentu [37], uvedla, že tento režim nespadá do rozsahu působnosti čl. 87 odst. 1 ES.

125. Nakonec je důležité poznamenat, že ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise, bylo legitimní očekávání koordinačních center uznáno pouze za velmi restriktivních podmínek a s ohledem na zvláštnosti tohoto případu. V důsledku toho se mi jeví velmi obtížné přiznat KFF legitimní očekávání ohledně slučitelnosti režimu CFA s pravidly Smlouvy, ačkoliv nebyla podnikem k využívání tohoto režimu oprávněným a režim nebyl předmětem žádného předběžného oznámení Komisi.

36 — Viz posouzení Komise uvedené v tomto rozhodnutí.

37 — Úř. věst. 1991, C 63, s. 37.

126. Tyto skutečnosti považuji za dostatečné k tomu, aby bylo konstatováno, že očekávání, jehož se dovolává KFF, i pokud by existovalo, každopádně není očekáváním legitimním.

127. V důsledku toho a vzhledem ke skutečnosti, že tři podmínky stanovené judikaturou pro uznání porušení zásady ochrany legitimního očekávání musí být splněny současně, mám za to, že KFF se nemůže oprávněně této zásady dovolávat.

128. S ohledem na všechny tyto skutečnosti mám za to, že Soud se rovněž dopustil nesprávného právního posouzení rozhodnutím, že KFF se může dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání. Pokud by Soudní dvůr rozhodl, že žaloba podaná KFF je přípustná, měl by být podle mého názoru druhý důvod kasačního opravného prostředku uplatňovaný Komisí prohlášen za opodstatněný a měl by vést ke zrušení napadeného rozsudku.

C – *Podpůrně k třetímu důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícímu z porušení zásady rovného zacházení*

129. Článek 2 sporného rozhodnutí stanoví pro podniky, které byly k datu 11. července 2001 oprávněny k využívání režimu CFA, přechodné období, s ohledem na legitimní očekávání posledně uvedených podniků ohledně slučitelnosti tohoto režimu s pravidly Smlouvy a vzhledem ke zvláštnostem případu [38].

130. V napadeném rozsudku Soud rozhodl, že Komise tímto porušila obecnou zásadu rovného zacházení, když neupravila žádné přechodné období pro poplatníky jako KFF, o jejichž žádosti nebylo dosud k datu oznámení sporného rozhodnutí rozhodnuto. Soud vycházel ze zásady, že tito poplatníci, stejně jako všechny podniky, které měly k datu 11. července 2001 povolení CFA, mohli mít legitimní očekávání ohledně poskytnutí přiměřeného přechodného období.

1. Argumentace účastníků řízení

131. Na podporu třetího důvodu kasačního opravného prostředku Komise uvádí, že posouzení Soudu vztahující se k porušení zásady rovného zacházení je nesprávné [39]. V podstatě tvrdí, že KFF nemůže být stavěna na roveň podnikům, které nejenže režimu CFA skutečně využívaly, ale vyjádřily rovněž svoje připomínky v rámci řízení upraveného čl. 88 odst. 2 ES, a pro které nizozemské úřady žádaly o přechodný režim.

38 — Viz body 111 až 118 sporného rozhodnutí.
39 — Body 149 a150 napadeného rozsudku.

132. KFF tvrdí, že tento důvod kasačního opravného prostředku je nepřípustný, jelikož se týká skutkových otázek, které nemohou být předmětem přezkumu Soudním dvorem v rámci řízení o kasačním opravném prostředku.

133. Tvrdí, že uvedený důvod kasačního opravného prostředku každopádně není opodstatněný. V projednávaném případě je jedinou relevantní otázkou, zda existují závažné objektivní rozdíly, které odůvodňují rozdílné zacházení s KFF oproti podnikům, které k datu 11. července 2001 již disponovaly povolením CFA. Konstatuje však, že žádný z údajných rozdílů, na něž Komise poukazuje, není s to odůvodnit takové rozdílné zacházení.

2. Posouzení

134. Na rozdíl od toho, co tvrdí KFF, navrhuji Soudnímu dvoru rozhodnout, že třetí důvod kasačního opravného prostředku je přípustný. Ačkoliv je pravdou, že skutečně jedině Soud je příslušný ke zjištění a posouzení skutkového stavu, z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že Soudní dvůr je příslušný k výkonu přezkumu právní kvalifikace těchto skutkových okolností a právních důsledků, které z nich byly Soudem vyvozeny [40].

135. Přitom uplatněním tohoto důvodu kasačního opravného prostředku žádá Komise Soudní dvůr o přezkum právních důsledků, které Soud vyvodil ohledně srovnatelnosti situací, ve kterých se nacházely různé podniky, a z dodržování zásady rovného zacházení.

136. Vzhledem k předešlým úvahám považuji tento důvod kasačního opravného prostředku rovněž za opodstatněný.

137. V souladu s ustálenou judikaturou totiž obecná zásada rovného zacházení ukládá, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, a vyžaduje, aby s odlišnými situacemi nebylo zacházeno stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno [41].

138. Považuji však za zřejmé, že s KFF nemůže být zacházeno stejným způsobem jako s podniky, které k datu 11. července 2001 již byly k využívání režimu CFA oprávněny. Jak již bylo uvedeno, KFF totiž jako potenciálně oprávněná k využívání tohoto režimu nedisponuje žádnými nabytými právy a nemůže se tedy na rozdíl od této skupiny podniků dovolávat žádného legitimního očekávání. Jak zdůrazňuje Komise, tato

40 — Viz zejména rozsudky ze dne 21. září 2006, JCB Service v. Komise (C-167/04 P, Sb. rozh. s. I-8935, bod 106 a citovaná judikatura) a ze dne 10. května 2007, SGL Carbon v. Komise (C-328/05 P, Sb. rozh. s. I-3921, bod 41 a citovaná judikatura).

41 — Viz zejména rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique a Lorraine a další (C-127/07, Sb. rozh. s. I- 9895, bod 23 a citovaná judikatura).

skutečnost tedy staví KFF do velmi specifické situace.

139. Posouzení Soudu, které je založeno na opačném předpokladu, na základě něhož se mohla KFF legitimně dovolávat zásady legitimního očekávání, tedy považuji za nesprávné.

140. V důsledku toho pokud by Soudní dvůr rozhodl, že žaloba podaná KFF je přípustná, měl by být třetí důvod kasačního opravného prostředku vycházející z porušení zásady rovného zacházení podle mého názoru prohlášen za opodstatněný a měl by vést ke zrušení napadeného rozsudku.

141. S ohledem na všechny tyto skutečnosti podpůrně navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil kasační opravný prostředek podaný Komisí za opodstatněný a zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Soud rozhodl, že tento orgán porušil zásady ochrany legitimního očekávání a rovného zacházení tím, že neupravil přechodná opatření pro poplatníky, o jejichž žádosti nebylo dosud k datu oznámení sporného rozhodnutí rozhodnuto [42].

42 — Domnívám se, že není namístě provádět analýzu pátého důvodu kasačního opravného prostředku uplatňovaného podpůrně Komisí. Vzhledem k tomu, že mám za to, že napadený rozsudek musí být zrušen, není již totiž namístě přezkoumávat, zda se Soud vskutku dopustil nesprávného právního posouzení tím, že ve výroku tohoto rozsudku přiznal práva všem subjektům nacházejícím se ve stejné situaci jako KFF.

## VII – K důsledkům zrušení napadeného rozsudku

142. Jak jsem uvedl, navrhuji, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Soud prohlásil žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí podanou KFF za přípustnou.

143. Vzhledem k tomu, že podle mého názoru spor lze za tohoto stavu rozhodnout, navrhuji, aby Soudní dvůr v souladu s čl. 61 prvním pododstavcem svého statutu sám s konečnou platností rozhodl o námitce nepřípustnosti vznesené Komisí.

144. Vzhledem k důvodům uvedeným v bodech 57 až 68 tohoto stanoviska mám za to, že žaloba podaná KFF musí být prohlášena za nepřípustnou z důvodu nedostatku osobního právního zájmu na straně KFF.

## VIII – K nákladům řízení

145. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu, jenž se na řízení o opravném prostředku použije na

základě článku 118 téhož řádu, se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise v projednávaném případě náhradu nákladů řízení od KFF požadovala a tato neměla ve většině svých důvodů kasačního opravného prostředku úspěch, je podle mého názoru třeba posledně uvedené uložit náhradu nákladů probíhajícího řízení o kasačním opravném prostředku.

146. Mimoto článek 122 jednacího řádu stanoví, že je-li opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve sporu, rozhodne o nákladech řízení. V projednávané věci z přezkumu námitky nepřípustnosti předložené Komisí před Soudem vyplývá, že žaloba na neplatnost podaná KFF je nepřípustná.

147. Za těchto podmínek je třeba uložit KFF náhradu nákladů souvisejících jak s řízením v tomto stupni, tak s řízením vedeným u Soudu.

## IX – Závěry

148. Z výše uvedených důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby prohlásil, že:

„1) Rozsudek Soudu prvního stupně Evropských společenství ze dne 12. září 2007, Koninklijke Friesland Foods v. Komise (T-348/03) se zrušuje v rozsahu, v němž Soud prvního stupně považoval žalobu za přípustnou.

2) Žaloba na neplatnost podaná k Soudu prvního stupně Evropských společenství, směřující ke zrušení rozhodnutí Komise 2003/515/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpor uplatňovaných Nizozemím ve vztahu k mezinárodním činnostem financování, se odmítá jako nepřípustná.

3) Koninklijke Friesland Foods NV se ukládá náhrada nákladů řízení souvisejících jak s řízením v tomto stupni, tak s řízením vedeným u Soudu prvního stupně Evropských společenství.“