OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2009 r. [1]

1. W następstwie prac prowadzonych przez Radę Unii Europejskiej w 1997 r. poświęconych konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi Komisja Wspólnot Europejskich dokonała badania i ponownego badania, w świetle przepisów traktatu WE dotyczących pomocy państwa, systemów podatkowych przyjętych przez państwa członkowskie.

2. Komisja w ten sposób ponownie zbadała system podatkowy wprowadzony w Królestwie Belgii dla centrów koordynacyjnych [2]. Mimo iż w latach 1984, 1987, a następnie w roku 1990 Komisja uznała, że system ten nie stanowi pomocy państwa, w dniu 17 lutego 2003 r. wydała ona decyzję stwierdzającą niezgodność tego systemu ze wspólnym rynkiem [3]. Decyzja ta stała się przedmiotem wniesionej do Trybunału skargi o stwierdzenie nieważności, w następstwie której Trybunał wydał w dniu 22 czerwca 2006 r. wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji [4].

3. Równolegle Komisja zbadała system podatkowy ustanowiony w 1997 r. przez Królestwo Niderlandów dla międzynarodowej działalności finansowej prowadzonej przez niektóre grupy przedsiębiorstw (zwany dalej „systemem CFA").

4. System ten umożliwia przedsiębiorstwom korzystanie z udzielanych na okres 10 lat indywidualnych zezwoleń na tworzenie rezerw na pokrycie ryzyka związanego z wykonywaniem tego rodzaju działalności. Omawiany system przed wprowadzeniem go życie nie został zgłoszony Komisji, która w dniu 11 lipca 2001 r. postanowiła wszcząć formalne postępowania wyjaśniające zgodnie z art. 88 ust. 2 WE.

5. Decyzją z dnia 17 lutego 2003 r. [5] Komisja uznała, że system stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem. Stwierdziła jednak, że podmioty będące beneficjentami pomocy państwa w dniu, w którym wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające, mogą powoływać się na uzasadnione oczekiwania co do zgodności pomocy z przepisami traktatu, zważywszy na stanowisko w kwestii belgijskiego systemu podatkowego wielokrot-

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Centrum koordynacyjne jest przedsiębiorstwem utworzonym przez międzynarodową grupę spółek, którego przedmiotem działalności jest świadczenie różnego rodzaju usług tym spółkom, w szczególności w sektorze usług finansowych.

3 — Decyzja Komisji C(2003) 564 wersja ostateczna w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii w brzmieniu nadanym jej przez sprostowanie z dnia 23 kwietnia 2003 r.

4 — C-182/03 i C-217/03, Zb.Orz. s. I-5479.

5 — Decyzja Komisji nr 2003/515/WE z dnia 17 lutego 2003 r. dotycząca systemu pomocy wprowadzonego w życie w Niderlandach w odniesieniu do międzynarodowej działalności finansowej (Dz.U. L 180, s. 52, zwana dalej „sporną decyzją").

nie wyrażane przez Komisję w latach 1984, 1987 i 1990. Komisja pozwoliła więc tym przedsiębiorstwom na korzystanie z systemu CFA do czasu wygaśnięcia ich aktualnych zezwoleń, ale nie dłużej niż do 31 grudnia 2010 r.

6. Spółka Koninklijke Friesland Foods NV [6], która jest przedsiębiorstwem niderlandzkim, wniosła skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji do Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich.

7. Wyrokiem z dnia 12 września 2007 r. w sprawie Koninklijke Friesland Foods przeciwko Komisji [7] Sąd stwierdził nieważność tej decyzji, w zakresie w jakim wyłącza z zastosowania systemu przejściowego podmioty gospodarcze takie jak KFF, które w dniu 11 lipca 2001 r. złożyły wniosek o wydanie zezwolenia jeszcze nie rozpoznany przez niderlandzkie organy podatkowe.

8. Obecnie Trybunał ma rozpoznać odwołanie od tego wyroku wniesione przez Komisję. W odwołaniu podniesiono, co do istoty, dwa zagadnienia prawne związane ze statusem KFF jako potencjalnego beneficjenta pomocy oraz niezgłoszeniem wyżej wymienionego systemu Komisji.

9. Pierwsze wiąże się z dopuszczalnością skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji wniesionej przez to przedsiębiorstwo. Należy ustalić, czy dopuszczalne jest zaskarżenie przez KFF legalności tej decyzji do sądu wspólnotowego, skoro na dzień jej notyfikacji żadne nabyte prawa nie służyły spółce.

10. W związku z drugim zagadnieniem Trybunał powinien zbadać zakres zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w dziedzinie pomocy państwa. Należy ustalić, czy KFF może — z tego samego tytułu co przedsiębiorstwa będące beneficjentami systemu — powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań i korzystać z przepisów przejściowych, mimo iż system nie został zgłoszony Komisji przed wprowadzeniem go w życie. Tym samym zwrócono się do Trybunału o zbadanie, czy przesłanki, które sformułował w ww. wyroku w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, w celu stwierdzenia naruszenia tej zasady, zostały w tym przypadku spełnione.

11. W niniejszej opinii proponuję, by Trybunał uznał odwołanie za zasadne.

12. Tytułem głównym stwierdzam, iż Sąd orzekając, że sporna decyzja dotyczy indywidualnie KFF, dopuścił się naruszenia prawa w ramach oceny dopuszczalności skargi,

6 — Zwana dalej „KFF”.
7 — T-348/03 zwany dalej „zaskarżonym wyrokiem”.

uzasadniającego uchylenie zaskarżonego wyroku.

13. Pomocniczo stwierdzam, że nawet jeśli założyć, iż skarga KFF jest dopuszczalna, wyrok powinien zostać uchylony, ponieważ przedsiębiorstwo to nie mogło się powoływać na naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

14. Proponuję, by Trybunał rozstrzygnął w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję i uwzględnił go.

I — Wspólnotowe ramy prawne

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

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

16. Artykuł 87 WE wymienia następnie w ust. 2 i 3 rodzaje pomocy państwa, które są z mocy prawa zgodne ze wspólnym rynkiem oraz te, które mogą zostać uznane za zgodne ze wspólnym rynkiem.

17. Artykuł 88 WE stanowi:

„1. Komisja we współpracy z państwami członkowskimi stale bada systemy pomocy istniejące w tych państwach. Proponuje im ona stosowne środki konieczne ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie wspólnego rynku.

2. Jeśli Komisja stwierdzi, po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag, że pomoc przyznana przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych nie jest zgodna ze wspólnym rynkiem w rozumieniu artykułu 87, lub że pomoc ta jest nadużywana, decyduje o zniesieniu lub zmianie tej pomocy przez dane państwo w terminie, który ona określa.

[…]

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

18. Artykuł 89 WE upoważnia Radę do wydawania odpowiednich rozporządzeń w celu zastosowania art. 87 WE i 88 WE. Na podstawie tego upoważnienia Rada wydała w dniu 22 marca 1999 r. rozporządzenie (WE) nr 659/1999(5) [8], które określa dokładne reguły dotyczące postępowania w celu zastosowania art. 88 WE.

II — System CFA

19. System CFA wprowadzono ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z 1969 r. [9]. Następnie zmieniono go ustawą z dnia 13 grudnia 1996 r. [10], która wprowadziła art. 15 *bis* w celu przeciwdziałania występującej u przedsiębiorstw niderlandzkich działających na skalę międzynarodową tendencji do lokalizowania swojej działalności finansowej na szczeblu grupy w spółkach mających siedzibę za granicą, a w szczególności w tzw. rajach podatkowych. System z późniejszymi zmianami został wprowadzony w życie w dniu 1 stycznia 1997 r.

20. Artykuł 15 *bis* ustawy z 1969 r. umożliwia przedsiębiorstwom będącym beneficjentami utworzenie rezerwy na pokrycie ryzyka związanego z ich międzynarodową działalnością finansową. Z tego systemu mogą korzystać wszystkie przedsiębiorstwa, zarówno niderlandzkie jak i zagraniczne, płacące podatek dochodowy od osób prawnych, o ile spełniają następujące warunki ustalone przez ww. przepis:

— przedsiębiorstwo będące beneficjentem musi wykonywać działalność finansową

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

9 — Wet op de vennootschasbelasting 1969.

10 — Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1969 r. w celu przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i wzmocnienia infrastruktury fiskalnej (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, nr 65, zwana dalej „ustawą z 1969 r.").

na rzecz jednostek grupy mających siedziby w co najmniej czterech krajach lub na co najmniej dwóch kontynentach;

— musi prowadzić stałą działalność w zakresie udzielania pożyczek i lokowania środków pieniężnych, powinno także być w stanie działać w sposób całkowicie niezależny. Powyższą działalnością należy kierować wyłącznie z terytorium Królestwa Niderlandów;

— każdy z czterech krajów, w których znajdują się jednostki powiązane, powinien generować przynajmniej 5% dochodu do opodatkowania, jaki spółka uzyskuje z działalności finansowej. Każdy z dwóch kontynentów powinien generować przynajmniej 10% tego rodzaju dochodu.

21. Zgodnie z art. 15 *bis* ust. 10 ustawy z 1969 r. organ podatkowy bada wnioski przedsiębiorstw ubiegających się o skorzystanie z systemu CFA. Organ przyznaje prawo korzystania z tego systemu i ustala dokładne warunki korzystania odpowiednio do sytuacji konkretnego przedsiębiorstwa, wydając decyzję, od której służy odwołanie (zwaną dalej „zezwoleniem CFA") [11].

III — Stan faktyczny i przebieg postępowania

A — *Okoliczności faktyczne poprzedzające wydanie spornej decyzji*

22. System CFA nie został zgłoszony Komisji przed jego wprowadzeniem w życie w dniu 1 stycznia 1997 r.

23. Po zakończeniu prac poświęconych konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi Rada ds. Gospodarczych i Finansowych (Ecofin) przyjęła kodeks postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw [12]. Powołała grupę ad hoc, której zadaniem było zebranie informacji na temat krajowych przepisów podatkowych mających szkodliwe skutki dla wspólnego rynku.

24. W odpowiedzi na te działania państw członkowskich Komisja zobowiązała się opracować wytyczne dotyczące zastosowania art. 87 WE i 88 WE do środków w zakresie bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw. W dniu 11 listopada 1998 r. Komisja przyjęła zatem komunikat w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej [13]. W oparciu o ten komunikat

11 — Zobacz zarządzenie DB 97/3951 z dnia 2 października 1997 r. ustalające wzór decyzji, której mowa w art. 15 *bis* ustawy z 1969 r. (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).

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

13 — Dz.U. C 384, s. 3.

Komisja zbadała badanie lub ponowne badanie systemów podatkowych obowiązujących w różnych państwach członkowskich.

25. W związku z powyższym w dniu 12 lutego 1999 r. Komisja zwróciła się do władz niderlandzkich o przekazanie informacji dotyczących systemu CFA. Władze te udzieliły odpowiedzi w dniu 8 marca 1999 r.

26. W dniu 27 grudnia 2000 r. KFF złożyła wniosek do niderlandzkiej administracji podatkowej, by z dniem 1 stycznia 2000 r. móc utworzyć rezerwę w ramach systemu CFA (zwany dalej „wnioskiem CFA"). Wniosek ten był przedmiotem uzgodnień z niderlandzką administracją podatkową w dniu 24 kwietnia 2001 r.

27. Pismem z dnia 11 lipca 2001 r. Komisja powiadomiła Królestwo Niderlandów o wydaniu decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, przewidzianego w art. 88 ust. 2 WE. Decyzja ta została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* w dniu 31 października 2001 r. [14] Na podstawie wstępnej oceny pomocy Komisja wyraziła wątpliwości co do zgodności systemu CFA ze wspólnym rynkiem. Komisja poinformowała, że system ten może stanowić pomoc państwa i że nie wydaje się, by mógł korzystać z któregoś z wyjątków przewidzianych w art. 87 ust. 2 i 3 WE. Zgodnie z art. 88 ust. 2 WE, Komisja wezwała Królestwo Niderlandów oraz pozostałe zainteresowane strony do przedstawienia ich uwag w terminie miesiąca.

28. W dniu 26 lipca 2001 r. niderlandzka administracja podatkowa poinformowała KFF o wszczęciu przez Komisję formalnego postępowania wyjaśniającego.

29. W związku ze wszczęciem tego postępowania zawieszono rozpatrywanie wniosku CFA spółki KFF.

30. Pismem z dnia 3 października 2002 r. Królestwo Niderlandów wystąpiło do Komisji wskazując, że ze względu na uzasadnione oczekiwania i nienaruszanie praw nabytych powinna pozwolić przedsiębiorstwom będącym wówczas beneficjentami systemu CFA na dalsze korzystanie z niego aż do czasu wygaśnięcia udzielonych zezwoleń.

31. Wreszcie, dnia 5 grudnia 2002 r., niderlandzki sekretarz stanu ds. skarbowych wydał decyzję, w której poinformował, że poczynając od tego dnia organy zaprzestają rozpatrywać nowe wnioski o zastosowanie systemu CFA.

14 — Dz.U. C 306, s. 6.

B — *Sporna decyzja*

32. W dniu 17 lutego 2003 r. Komisja wydała sporną decyzję.

33. W decyzji tej Komisja potwierdza swoje wątpliwości w kwestii istnienia pomocy oraz zgodności systemu CFA z prawem wspólnotowym. Przede wszystkim Komisja stwierdziła, że system ten stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE i przedstawiła powody, dla których uważa, że nie może on zostać objęty żadnym odstępstwem przewidzianym w ust. 2 i 3 tego artykułu.

34. Komisja dokonała następnie analizy uzasadnionych oczekiwań beneficjentów systemu. Przyznała, że takie oczekiwania istniały i stwierdziła, że stanowią one podstawę, by Komisja zrezygnowała z nakazania zwrotu przyznanej pomocy.

35. Motywy sto jedenasty i sto dwunasty spornej decyzji mają następujące brzmienie:

„[…]

W niniejszym przypadku, mimo iż system belgijski i niderlandzki nie są dokładnie identyczne, Komisja zaznacza, że system CFA wykazuje podobieństwo do systemu ustanowionego w Belgii rozporządzeniem królewskim nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r. w sprawie opodatkowania centrów koordynacyjnych. W istocie obydwa systemy dotyczą działalności prowadzonej w ramach grupy i duża liczba beneficjentów systemu CFA korzystała wcześniej z belgijskiego systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych. W decyzji z dnia 2 maja 1984 r. Komisja uznała, że [belgijski] system [dotyczący centrów koordynacyjnych] nie stanowi pomocy w rozumieniu art. [87 ust. 1 WE]. Nawet jeśli decyzja nie była publikowana, fakt, iż Komisja nie zgłosiła żadnych zastrzeżeń wobec belgijskiego systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych, został wówczas podany do wiadomości publicznej w czternastym sprawozdaniu na temat konkurencji, a także w odpowiedzi na interpelację parlamentarną [15], jak to zresztą podkreśliło [Królestwo] Niderland[ów] oraz zainteresowane strony trzecie.

W tym kontekście Komisja podkreśla, że wydała decyzję w sprawie belgijskiego systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przed wejściem w życie systemu CFA. Zwraca również uwagę, że wszyscy beneficjenci systemu nabyli prawa do korzystania z systemu CFA przed wydaniem przez nią decyzji z dnia 11 lipca 2001 r. w sprawie wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego. W związku z powyższym Komisja uwzględnia argumenty [Królestwa] Niderland[ów] oraz zainteresowanych stron trzecich dotyczące uzasadnionych oczekiwań beneficjentów systemu i rezygnuje z nakazania odzyskania przyznanej pomocy.”

15 — Komisja odsyła do przypisu dolnego na s. 16, w którym odwołuje się do interpelacji pisemnej nr 1735/90 (Dz.U. 1991, C 63, s. 37). Odsyła również do wcześniejszych interpelacji złożonych przez belgijskich posłów do Parlamentu Europejskiego Radoux'a - nr 2381/82 (Dz.U. 1983, C 170, s. 9) i Van Rompuy'ego - nr 1817/83 (Dz.U. 1984, C 148, s. 14).

36. Na koniec Komisja analizuje powody, dla których uważała za konieczne wprowadzenie okresu przejściowego na wygaśnięcie skutków systemu CFA. Wyróżnia w związku z tym dwie sytuacje.

37. Jeśli chodzi o przyszłość rezerw już utworzonych przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami systemu CFA, Komisja stwierdza, że rezerwy te wpisują się w ramy strategii długoterminowej oraz że związane z nimi korzyści zostały nabyte i objęte są ochroną z tytułu uzasadnionych oczekiwań. W konsekwencji Komisja uznała, że te przedsiębiorstwa mogą nadal używać swoich rezerw, nie naruszając aktualnie obwiązującego ustawodawstwa niderlandzkiego [16].

38. Jeśli chodzi o tworzenie nowych rezerw, Komisja zaznacza, że zasadniczo po wydaniu decyzji stwierdzającej niezgodność pomocy ze wspólnym rynkiem nie można już powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań ani na zasadę pewności prawa. W tym względzie wskazuje, że skutki ochrony uzasadnionych oczekiwań nie mogą trwać dłużej niż do upływu rozsądnego terminu niezbędnego dla państwa członkowskiego i przedsiębiorstw, których to dotyczy, w celu dostosowania się do nowej sytuacji. W rozpatrywanej sprawie Komisja bierze pod uwagę kontekst postępowania, a w szczególności postęp już osiągnięty na szczeblu wspólnotowym w zwalczaniu szkodliwej konkurencji podatkowej. Komisja uwzględnia również zapowiedziane zniesienie systemu CFA od grudnia 2002 r., a więc stopniowe zmniejszanie się liczby beneficjentów do roku 2010 [17].

39. W motywie sto osiemnastym spornej decyzji Komisja stwierdza więc, co następuje:

„Zważywszy wyżej wymienione nadzwyczajne okoliczności Komisja uznała, że podmioty będące beneficjentami systemu CFA w dniu wszczęcia niniejszego postępowania mogą nadal zarówno tworzyć nowe rezerwy jak i korzystać z rezerw dotychczas istniejących, zgodnie z zasadami obowiązującego systemu CFA, do czasu wygaśnięcia uzyskanych zezwoleń, ale nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2010 r.”

40. Na podstawie motywów poprzedzających Komisja wyciąga następujący wniosek:

„119. Komisja stwierdza, że [Królestwo] Niderland[ów] bezprawnie wdrożył[o] przedmiotowy system pomocy z naruszeniem art. 88 ust. 3, [WE]. Komisja orzeka, że system CFA jest niezgodny ze wspólnym rynkiem. Jednakże ze względu na uzasadnione oczekiwania

16 — Zobacz motyw sto czternasty spornej decyzji.

17 — Zobacz motywy od sto piętnastego do sto siedemnastego tej decyzji.

beneficjentów oraz powoływane wcześniej nadzwyczajne okoliczności, nie należy żądać zwrotu wypłaconej pomocy, a prawo do korzystania z systemu może być utrzymane do dnia 31 grudnia 2010 r.”

41. Sentencja spornej decyzji ma następujące brzmienie:

„Artykuł 1

System pomocy państwa wdrożony przez [Królestwo] Niderland[ów] na podstawie art. 15 *bis* ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i ustanowiony ustawą z dnia 13 grudnia 1996 r., jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

Artykuł 2

[Królestwo] Niderland[ów] musi znieść system pomocy, o którym mowa w art. 1. Jednakże podmioty będące beneficjentami systemu w dniu 11 lipca 2001 r. mogą dalej z niego korzystać do czasu wygaśnięcia zezwoleń udzielonych na okres 10 lat przez niderlandzkie organy podatkowe. Stosowanie systemu kończy się w każdym razie najpóźniej z dniem 31 grudnia 2010 r.

[…]”

C — Okoliczności faktyczne, które miały miejsce po wydaniu spornej decyzji

42. Pismem z dnia 11 kwietnia 2003 r. Królestwo Niderlandów wystąpiło do Komisji między innymi o pisemne potwierdzenie, że system przejściowy określony w art. 2 spornej decyzji stosuje się także do przedsiębiorstw, które wprawdzie nie uzyskały decyzji niderlandzkiego organu podatkowego umożliwiającej objęcie ich zasadami systemu CFA, ale złożyły odpowiedni wniosek przed dniem 5 grudnia 2002 r., tj. dniem od którego wszystkie nowe wnioski o zezwolenie CFA mają być załatwiane odmownie, o ile przedsiębiorstwa te spełniają wymogi systemu na dzień 11 lipca 2001 r.

43. W piśmie z dnia 7 lipca 2003 r. Komisja poinformowała, że z motywu sto osiemnastego spornej decyzji oraz z jej art. 2 jasno wynika, że system przejściowy nie ma zastosowania do tych przedsiębiorstw. Komisja wskazała również, że jeśli władze niderlandzkie postanowią wydać tym przedsiębior-

stwom zezwolenia CFA, będzie to równoznaczne z przyznaniem kolejnej pomocy niezgodnej ze sporną decyzją.

44. W dniu 21 sierpnia 2003 r. na podstawie spornej decyzji niderlandzka administracja podatkowa odrzuciła wniosek CFA spółki KFF.

45. Artykuł 15 *bis* ustawy z 1969 r. został zastąpiony art. 1 sekcja D ustawy z dnia 15 września 2005 r. [18]

46. Artykuł 2 tej ostatniej ustawy stanowi co do zasady, że jeśli chodzi o podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, którzy w dniu 11 lipca 2001 r. spełniali wymogi systemu z art. 15 *bis* ustawy z 1969 r., ww. artykuł oraz wynikające z niego przepisy nadal mają do nich zastosowanie. Przewiduje on również, że ten przepis przejściowy obowiązuje przez okres dziesięciu lat licząc od dnia, w którym podatnik mógł utworzyć rezerwę, przy czym okres ten nie może trwać dłużej niż do 31 grudnia 2010 r.

18 — Ustawa o zmianie ustawy z 1969 r. — zniesienie systemu CFA (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, nr 468).

IV — Skarga do Sądu i zaskarżony wyrok

47. Pismem z dnia 10 października 2003 r. KFF wniosła skargę do Sądu o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

48. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 stycznia 2004 r. Komisja podniosła zarzut niedopuszczalności, na podstawie art. 114 § 1 regulaminu Sądu. KFF przedstawiła swoje uwagi w sprawie tego zarzutu w dniu 29 marca 2004 r. Postanowieniem Sądu z dnia 28 lutego 2005 r. zarzut oraz koszty pozostawiono do rozstrzygnięcia w wyroku.

49. W zaskarżonym wyroku Sąd uznał skargę wniesioną przez KFF za dopuszczalną. Ponadto orzekł, że skarga jest zasadna i stwierdził nieważność art. 2 spornej decyzji w zakresie, w jakim wyłącza z zastosowania określonego w nim systemu przejściowego przedsiębiorców, którzy w dniu 11 lipca 2001 r. złożyli już do niderlandzkich organów podatkowych wniosek o zastosowanie względem nich spornego systemu pomocy, a który w tym dniu nie był jeszcze rozpoznany.

V — Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

50. Na podstawie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Komisja wniosła odwołanie od zaskarżonego wyroku pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 22 listopada 2007 r.

51. Tytułem głównym Komisja wnosi do Trybunału, by uznał zasadność niniejszego odwołania, a w konsekwencji uchylił zaskarżony wyrok, oddalił skargę o stwierdzenie nieważności wniesioną przez KFF i obciążył tę ostatnią kosztami postępowania w obydwu instancjach.

52. Tytułem ewentualnym, Komisja wnosi do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim przyznaje on prawa na rzecz przedsiębiorców, innych niż KFF, których wnioski o zastosowanie systemu CFA w dniu 11 lipca 2001 r. były już złożone do niderlandzkiej administracji podatkowej oraz oddalenie skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji w zakresie, w jakim skutkuje nadaniem praw przedsiębiorstwom innym niż KFF.

53. KFF wnosi o oddalenie odwołania w całości oraz o obciążenie Komisji kosztami postępowania.

VI — W przedmiocie odwołania

A — *W przedmiocie zarzutu pierwszego opartego na nieuwzględnieniu przesłanki w zakresie indywidualnego interesu prawnego KFF*

1. Argumenty stron

54. Komisja twierdzi, że Sąd błędnie uznał, iż sporny akt dotyczy KFF indywidualnie w rozumieniu art. 230 akapit czwarty WE oraz orzecznictwa Trybunału.

55. Komisja twierdzi w tym względzie, że Sąd naruszył prawo, opierając swoją analizę na ww. wyroku w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji oraz przyrównując sytuację KFF do sytuacji przedsiębiorców, którzy w tamtej sprawie żądali przedłużenia swoich zezwoleń. Tymczasem, według Komisji, sytuacje te nie są porównywalne, ponieważ KFF nigdy nie korzystała z systemu CFA. Zatem wbrew temu, co Sąd stwierdził w pkt 100 zaskarżonego wyroku, zaskarżona decyzja nie dotyczy tego przedsiębiorstwa „w sposób szczególny", ale dotyczy go w dokładnie w taki sam sposób, jak innych przedsiębiorstw niderlandzkich, które nigdy nie korzystały z tego systemu.

56. KFF utrzymuje, że powyższy zarzut jest niedopuszczalny. Uważa ona mianowicie, że odpowiedź na pytanie, czy różnica między wnioskiem o wydanie zezwolenia a wnioskiem o jego przedłużenie jest istotna dla ustalenia, czy należy ona do wąskiego kręgu podmiotów, stanowi kwestię związaną z ustalaniem stanu faktycznego, której Trybunał nie może badać w ramach postępowania odwoławczego.

2. Ocena

57. Adresatem spornej decyzji, zgodnie z jej art. 4, jest jedynie Królestwo Niderlandów. Zatem osoby fizyczne lub osoby prawne, jak KFF, które zamierzają wnieść skargę o stwierdzenie nieważności takiej decyzji, powinny spełniać warunki określone w art. 230 akapit czwarty WE. W związku z powyższym muszą one wykazać, że dana decyzja dotyczy ich bezpośrednio i indywidualnie.

58. Jeśli nie zdołają wykazać, że spełniają te wymogi, wówczas skarga wniesiona na sporną decyzję jest niedopuszczalna.

59. W tym przypadku Trybunał jest proszony o zbadanie, czy sporna decyzja dotyczy indywidualnie, w rozumieniu art. 230 akapit czwarty WE oraz orzecznictwa wspólnotowego, spółki KFF, której wniosek o wydanie zezwolenia w dniu notyfikowania spornej decyzji był już w toku załatwiania.

60. Chodzi zatem o ustalenie, czy zgodnie z kryteriami sformułowanymi przez Trybunał w wyroku w sprawie Plaumann przeciwko Komisji [19] i potwierdzonymi później w utrwalonym orzecznictwie, sporna decyzja ma wpływ na sytuację KFF ze względu na szczególne dla niej cechy charakterystyczne lub na sytuację faktyczną, która odróżnia ją od wszelkich innych osób, a w związku z tym indywidualizuje w sposób podobny jak adresata decyzji [20].

61. Orzecznictwo to było stosowane przez Trybunał i doprecyzowywane w specyficznej dziedzinie pomocy państwa. Trybunał wielokrotnie orzekał, że w tej dziedzinie przedsiębiorstwo nie może zaskarżyć decyzji Komisji zakazującej systemu pomocy sektorowej, jeśli decyzja ta dotyczy go jedynie ze względu na jego przynależność do danego sektora oraz ze względu na okoliczność, że jest ono potencjalnym beneficjentem wspomnianego systemu [21].

19 — Wyrok z dnia 15 lipca 1963 r. (25/62, Rec. s. 197, 223).

20 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-263/02 P Komisja przeciwko Jégo-Quéré (Rec. s. I-3425, pkt 45); z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-78/03 P Komisja przeciwko Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (Zb.Orz. s. I-10737, pkt 33) oraz z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-125/06 P Komisja przeciwko Infront WM (Zb.Orz. s. I-1451, pkt 70).

21 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 19 października 2000 r. w sprawach połączonych C-15/98 i C-105/99 Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji (Rec. s. I-8855, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

62. W istocie, w opisanej sytuacji decyzja Komisji nie może mieć wpływu na przedsiębiorstwo w taki sam sposób, jak na przedsiębiorstwo, które rzeczywiście korzystało ze spornego systemu i które może zostać zobowiązane do zwrotu pomocy bezprawnie wypłaconej przez państwo członkowskie.

63. Taka argumentacja należy do utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym dopuszcza się zaskarżenie przez przedsiębiorstwo aktu wspólnotowego, jeżeli akt ten zmienia prawa nabyte przez przedsiębiorstwo przed jego wydaniem [22].

64. W związku z powyższym, nawet jeśli przedsiębiorstwo należy do wąskiego kręgu przedsiębiorców jak to jest w przypadku KFF i trzynastu innych przedsiębiorstw, które wystąpiły do niderlandzkich organów podatkowych z wnioskiem o wydanie im zezwolenia, nie wystarcza to, aby uznać, że zaskarżony akt dotyczy ich indywidualnie. Trzeba jeszcze, by takie przedsiębiorstwo miało prawnie chronione uprawnienie pozwalające na zindywidualizowanie go w sposób podobny jak adresata decyzji, zgodnie z orzecznictwem na gruncie ww. wyroku w sprawie Plaumann przeciwko Komisji.

65. Należy stwierdzić, że KFF nie miała żadnych praw nabytych przed wydaniem spornej decyzji. Nie była beneficjentem systemu CFA w dniu wydania tej decyzji i niderlandzki organ podatkowy nie dawał jej żadnych gwarancji, że nim będzie. W tych okolicznościach, pomimo przynależności KFF do zamkniętej grupy podatników, sporna decyzja nie może mieć wpływu na sytuację spółki w taki sam sposób, jak w przypadku innych przedsiębiorstw będących beneficjentami systemu CFA, których termin wygaśnięcia zezwoleń — a przynajmniej niektórych spośród nich — został przyspieszony, tj. przesunięty na dzień 31 grudnia 2010 r.

66. Sytuacja KFF znacznie się więc różni od sytuacji belgijskich centrów koordynacyjnych, których dotyczy ww. wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, ponieważ tamte centra już były beneficjentami spornego systemu i żądały przedłużenia zezwoleń, które im wydano. Sporna decyzja w tamtej sprawie dotyczyła więc sytuacji mającej miejsce w chwili jej wydania i negatywnie wpływała na korzystanie z praw nabytych w odniesieniu do przyszłych działań.

22 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 1 lipca 1965 r. w sprawach połączonych 106/63 i 107/63 Toepfer i Getreide-Import przeciwko Komisji (Rec. s. 525, 533); z dnia 23 listopada 1971, Bock przeciwko Komisji (62/70, Rec. s. 897); z dnia 18 listopada 1975 r. w sprawie 100/74 CAM przeciwko Komisji (Rec. s. 1393); z dnia 27 listopada 1984 r. w sprawie 232/81 Agricola commerciale olio i in. przeciwko Komisji (Rec. s. 3881) oraz Savma przeciwko Komisji (Rec. s. 3915); z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie C-309/89 Codorniu przeciwko Radzie (Rec. s. I-1853), ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Infront WM (pkt 72).

67. Dlatego też uważam, że Sąd orzekając, iż sporna decyzja dotyczy indywidualnie KFF, dopuścił się naruszenia prawa w ramach oceny dopuszczalności skargi, uzasadniającej uchylenie zaskarżonego wyroku.

68. W związku z powyższym zwracam się do Trybunału o uznanie zasadności zarzutu pierwszego podniesionego przez Komisję i uchylenie zaskarżonego wyroku, ponieważ Sąd uznał dopuszczalność skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji wniesionej przez KFF.

69. W razie gdyby Trybunał nie zgodził się z moją propozycją i uznał, że sporna decyzja dotyczy indywidualnie KFF, a ponadto, że ma ona interes prawny w sprawie, poniżej wskażę powody, dla których uważam, że odwołanie w każdym razie jest zasadne.

70. Zbadam teraz dwa zarzuty, które moim zdaniem obalają zaskarżony wyrok, a mianowicie chodzi o zarzuty wywiedzione z naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz z naruszenia zasady równego traktowania.

B — *Pomocniczo, w przedmiocie zarzutu drugiego opartego na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań*

71. Artykuł 2 spornej decyzji wprowadza okres przejściowy dla przedsiębiorstw, które były beneficjentami systemu CFA w czasie, gdy Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie pomocy, tj. w dniu 11 lipca 2001 r. Komisja oparła się na uzasadnionych oczekiwaniach, jakie miały te przedsiębiorstwa co do zgodności systemu z przepisami traktatu oraz na szczególnych okolicznościach sprawy [23].

72. W zaskarżonym wyroku Sąd orzekł, że Komisja naruszyła w ten sposób zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ nie przewidziała żadnych przepisów przejściowych dla podatników, takich jak KFF, których wnioski o wydanie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w momencie notyfikowania spornej decyzji.

73. Aby lepiej ocenić sposób, w jaki Sąd zbadał ten zarzut w zaskarżonym wyroku, moim zdaniem jest ważne, by na wstępie, przed przystąpieniem do analizy zarzutu, przypomnieć treść omawianej zasady w świetle orzecznictwa wspólnotowego.

23 — Zobacz motywy od sto jedenastego do sto osiemnastego spornej decyzji.

1. Orzecznictwo Trybunału związane z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań

74. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowi ogólną zasadę prawa wspólnotowego, w świetle której może być kontrolowana zgodność z prawem aktów przyjętych przez instytucje wspólnotowe [24].

75. Jak wskazał rzecznik generalny P. Léger w opinii przedstawionej w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, zakończonej ww. wyrokiem [25], zasada ta jawi się jako uzupełnienie zasady pewności prawa, która to zasada wymaga, by ustawodawstwo wspólnotowe było pewne, a jego zastosowanie możliwe do przewidzenia dla podmiotów prawa, w tym znaczeniu, że w przypadku zmiany przepisu ma ona na celu zapewnienie ochrony sytuacji nabytych zgodnie z prawem przez jedną lub wiele osób fizycznych lub prawnych [26].

76. W związku ze stosowaniem zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w orzecznictwie Trybunału rzecznik generalny P. Léger przypomniał, że naruszenie tej zasady następuje, w sytuacji gdy spełnione są następujące przesłanki.

77. Po pierwsze, musi istnieć akt lub zachowanie ze strony administracji wspólnotowej, które mogło doprowadzić do powstania tego zaufania i uzasadnionych oczekiwań. Zgodnie bowiem z orzecznictwem można powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w stosunku do aktu wspólnotowego wyłącznie w zakresie, w jakim Wspólnota sama stworzyła wcześniej sytuację, która mogła spowodować powstanie takich oczekiwań [27]. Ponadto administracja wspólnotowa powinna udzielić konkretnych zapewnień [28].

78. Po drugie, rzeczone oczekiwania muszą być uzasadnione, tzn. osoba, której to dotyczy, nie może być w stanie przewidzieć zmiany linii postępowania przyjętej wcześniej przez administrację wspólnotową. Zgodnie bowiem z orzecznictwem, jeśli rozsądny i przezorny przedsiębiorca jest w stanie przewidzieć wydanie aktu wspólnotowego, mogącego wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na zasadę ochrony uzasadnio-

24 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 14 maja 1975 r. w sprawie 74/74 CNTA przeciwko Komisji (Rec. s. 533, pkt 44); z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-152/88 Sofrimport przeciwko Komisji (Rec. s. I-2477, pkt 26); z dnia 19 maja 1992 r. w sprawach połączonych C-104/89 i C-37/90 Mulder i in. przeciwko Radzie i Komisji (Rec. s. I-3061, pkt 15); z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-104/97 P Atlanta przeciwko Wspólnocie Europejskiej (Rec. s. I-6983, pkt 52); z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-403/99 Włochy przeciwko Komisji (Rec. s. I-6883, pkt 35) oraz z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in. (Zb.Orz. s. I-4983, pkt 73).

25 — Odsyłam do pkt 365-433 jego opinii.

26 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie C-63/93 Duff i in. (Rec. s. I-569, pkt 20) oraz z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-107/97 Rombi i Arkopharma (Rec. s. I-3367, pkt 66).

27 — Wyroki z dnia 19 maja 1983 r. w sprawie 289/81 Mavridis przeciwko Parlamentowi (Rec. s. 1731, pkt 21); z dnia 10 stycznia 1992 r. w sprawie C-177/90 Kühn (Rec. s. I-35, pkt 14); ww. wyrok w sprawie Rombi i Arkopharma (pkt 67); z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-459/02 Gerekens i Procola (Zb.Orz. s. I-7315, pkt 29), a także ww. wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji (pkt 147 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 — Wyrok z dnia 25 maja 2000 r. w sprawie C-82/98 P Kögler przeciwko Trybunałowi Sprawiedliwości (Rec. s. I-3855, pkt 33) oraz wyroki z dnia 6 marca 2001 r. w sprawie C-274/99 P Connolly przeciwko Komisji (Rec. s. I-1611, pkt 113), a także ww. wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji (pkt 147 i przytoczone tam orzecznictwo) i postanowienie z dnia 13 grudnia 2000 r. w sprawie C-44/00 P Sodima przeciwko Komisji, Rec. s. I/11231, pkt 50 i 52.

nych oczekiwań w razie wydania takiego aktu [29]. Zatem oczekiwania powstałe na skutek aktu lub zachowania administracji wspólnotowej są „uzasadnione" i wobec powyższego powinny podlegać ochronie, jeżeli zainteresowana osoba mogła w sposób rozsądny polegać na utrzymaniu lub stabilności sytuacji w ten sposób stworzonej, jak mógłby to uczynić „rozsądny i przezorny" przedsiębiorca.

79. Po trzecie, interes wspólnotowy leżący u podstaw zaskarżonego aktu nie może stać na przeszkodzie wydaniu przepisów przejściowych, koniecznych do ochrony uzasadnionych oczekiwań zainteresowanej osoby. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, gdy wyważenie wchodzących w grę interesów wykazuje, że w danych okolicznościach sprawy interes wspólnotowy nie ma pierwszeństwa przed interesem osoby zainteresowanej utrzymaniem sytuacji, którą w sposób zasadny mogła uważać za trwałą [30].

80. Następnie należy uściślić, że powyższe trzy przesłanki muszą być spełnione łącznie.

29 — Zobacz w tym zakresie wyroki z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie C-22/94 Irish Farmers Association i in. (Rec. s. I-1809, pkt 25); z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawach połączonych C-37/02 i C-38/02 Di Lenardo i Dilexport (Rec. s. I-6911, pkt 70), a także ww. wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji (pkt 147 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 — Zobacz przykłady wyważenia wchodzących w grę interesów w wyrokach z dnia 17 kwietnia 1997 r. w sprawie C-90/95 P de Compte przeciwko Parlamentowi (Rec. s. I-1999, pkt 39) oraz z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-183/95 Affish (Rec. s. I-4315, pkt 57).

81. Właśnie w świetle tych trzech przesłanek Sąd przeprowadził badanie i potwierdził, że KFF miała podstawy, by powołać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań.

2. Argumenty stron

82. Na poparcie tego zarzutu Komisja powołuje szereg argumentów.

83. Po pierwsze, Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt 125 i 126 zaskarżonego wyroku orzekł, iż nie jest istotne dla oceny uzasadnionych oczekiwań KFF, czy spółka ta była czy nie była beneficjentem systemu CFA albo czy spełniała warunki wymagane do korzystania z tego systemu.

84. Po drugie, Komisja podważa ocenę Sądu dotyczącą badania trzech przesłanek koniecznych do uznania istnienia uzasadnionych oczekiwań spółki KFF.

85. Jeśli chodzi o pierwszą przesłankę związaną z istnieniem oczekiwań, Komisja przypomina, że nigdy nie udzieliła, w stosunku do

KFF, wyraźnych zapewnień co do zgodności systemu CFA ze wspólnym rynkiem.

86. Komisja przyznaje, że zajmowane przez nią wielokrotnie stanowisko w sprawie belgijskiego systemu podatkowego mogło rzeczywiście wzbudzić „pewne oczekiwania". Niemniej jednak nie było to konkretne zobowiązanie względem KFF, lecz jedynie decyzja dotycząca innego systemu pomocy, w pewnym stopniu porównywalnego. Ponadto Komisja zaznacza, że nie wiedziała o istnieniu tego przedsiębiorstwa, ponieważ KFF w żaden sposób nie uczestniczyła w toczącym się przed Komisją postępowaniu wskazanym w art. 88 ust. 2 WE.

87. Jeśli chodzi o drugą przesłankę dotyczącą uzasadnionego charakteru tych oczekiwań, Komisja utrzymuje, że KFF nie działała jak rozsądny i przezorny przedsiębiorca.

88. Po pierwsze, przedsiębiorstwo to nigdy nie uzyskałoby zezwolenia, w przeciwieństwie do niektórych centrów koordynacyjnych, których dotyczyła sprawa Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji i ww. wyrok w niej wydany.

89. Po drugie, przy założeniu, że KFF rzeczywiście dokonała poważnych inwestycji w celu spełnienia przesłanek wymaganych do korzystania z systemu CFA, przedsiębiorstwo to złożyło wniosek o wydanie zezwolenia dopiero w dniu 27 grudnia 2000 r. Tymczasem, zdaniem Komisji, rozsądny i przezorny przedsiębiorca powinien wiedzieć, na długo przed dniem 1 stycznia 2000 r., że Komisja może uznać system CFA za pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem. W tym względzie Komisja powołuje się na uchwałę Rady i przedstawicieli rządów państw członkowskich z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw. Wymienia także swój komunikat w sprawie stosowania reguł, dotyczących pomocy państwa, do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej z dnia 11 listopada 1998 r. Ponadto wskazuje komunikat prasowy z dnia 23 lutego 2000 r. przedstawiający oświadczenie komisarza ds. konkurencji Maria Montiego [31].

90. Wreszcie Komisja poddaje krytyce pkt 134 zaskarżonego wyroku, w świetle którego Komisja wezwała zainteresowanych do przedstawienia uwag na temat ewentualnych uzasadnionych oczekiwań, które stałyby na przeszkodzie odzyskaniu wypłaconej pomocy. Komisja podkreśla, że w istocie argument ten nie dotyczy przedsiębiorstwa takiego jak KFF, które nigdy nie otrzymało pomocy z tytułu systemu CFA.

91. Jeśli chodzi o trzecią przesłankę dotyczącą wyważenia interesów, dodatkowo Komisja poddaje krytyce tok rozumowania Sądu. Jej zdaniem, pkt 139 zaskarżonego

31 — Oświadczenie komisarza M. Montiego w sprawie kontroli pomocy publicznej o charakterze fiskalnym (IP/00/182).

wyroku jest dotknięty wadami z powodu braku uzasadnienia oraz błędu w ustaleniu stanu faktycznego.

92. Przede wszystkim Sąd nie wyjaśnił na czym opiera wniosek, że nie istnieje żaden interes publiczny, który stanowiłby przeszkodę dla powoływania się przez KFF na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań. Według Komisji fakt, iż wyraziła zgodę na system przejściowy dla rzeczywistych beneficjentów systemu CFA, nie daje podstaw, by oprzeć na nim rozumowanie Sądu, ponieważ system ten ma swoje uzasadnienie w stopniowym zmniejszaniu się liczby wnioskodawców.

93. Dalej Komisja twierdzi, że analiza Sądu prowadzi do ograniczenia skuteczności formalnego postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w art. 88 ust. 2 WE. Według Sądu bowiem, potencjalni beneficjenci systemu CFA mogliby żądać prawa do korzystania z przepisów przejściowych jedynie na takiej podstawie, że złożyli wniosek o wydanie zezwolenia i to nawet w sytuacji, gdy nie uczestniczyli w żaden sposób w formalnym postępowaniu wyjaśniającym w sprawie pomocy.

94. Wreszcie Komisja krytykuje odesłanie do ww. wyroku w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, a w szczególności jego pkt 165, ponieważ w tamtej sprawie chodziło o przedłużenie zezwolenia.

95. Po trzecie Komisja utrzymuje, że Sąd popełnił błąd w ustaleniu stanu faktycznego, stwierdzając w pkt 139 zaskarżonego wyroku, że rzeczywiści beneficjenci systemu CFA mogą nadal z niego korzystać „do roku 2010". Komisja w tej kwestii odsyła do brzmienia art. 2 spornej decyzji.

96. Po czwarte Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt od 141 do 143 zaskarżonego wyroku uznał, iż ustalenie, czy Komisja rzeczywiście znała konkretną sytuację KFF w dniu 11 lipca 2001 r., nie jest istotne dla oceny naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

97. Według niej, takie rozumowanie jest sprzeczne z orzecznictwem wspólnotowym, w świetle którego legalność decyzji w sprawach pomocy publicznej może być oceniana jedynie z uwzględnieniem informacji, jakimi Komisja mogła dysponować w momencie, gdy wydawała decyzję. Natomiast w niniejszej sprawie Komisja utrzymuje, że nigdy nie znała konkretnej sytuacji, w jakiej znajdowała się KFF, ponieważ spółka ta nigdy nie przedstawiła jej swoich uwag. Zdaniem Komisji, Sąd powinien był sprawdzić, czy Komisja rzeczywiście była w posiadaniu tych informacji i jeśli nie, powinien stwierdzić niedopuszczalność wszystkich zarzutów i argumentów opartych na wyżej wymienionym elemencie.

98. Komisja dodaje, że w systemie kontroli pomocy państwa potencjalny beneficjent nie może podnosić argumentów opartych na stanie faktycznym, którego Komisja nie znała, jeżeli w żaden sposób nie uczestniczył w toczącym się przed Komisją postępowaniu z art. 88 ust. 2 WE.

99. KFF twierdzi przede wszystkim, że nic w orzecznictwie nie pozwala uważać, że podstawę do ochrony uzasadnionych oczekiwań powinny dawać jedynie konkretne zobowiązania instytucji wspólnotowej. KFF zwraca ponadto uwagę na sprzeczności w linii obrony Komisji. Mianowicie w zaskarżonej decyzji twierdziła ona, że decyzja stwierdzenia zgodności, którą wydała w sprawie belgijskiego systemu podatkowego, wywołała uzasadnione oczekiwania u beneficjentów systemu CFA, natomiast w skardze utrzymywała, że decyzja ta dotyczy systemu „w pewnym stopniu porównywalnego" i że nie chodziło o konkretne zobowiązanie wobec KFF.

100. Następnie KFF kwestionuje argumenty Komisji, w świetle których spółka nie była rozsądnym i przezornym przedsiębiorcą. Porównuje swoją sytuację z sytuacją beneficjentów belgijskiego systemu podatkowego w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, w której wydano ww. wyrok. KFF nie widzi z jakiego powodu tamci beneficjenci, oczekujący na odpowiedź na swoje wnioski o przedłużenie zezwolenia, mieliby być rozsądnymi i przezornymi przedsiębiorcami, podczas gdy ona sama, oczekując na odpowiedź na swój wniosek o wydanie zezwolenia CFA, miałaby nie być. KFF utrzymuje ponadto, że wszczęcie w dniu 11 lipca 2001 r. formalnego postępowania wyjaśniającego nie może powodować zniknięcia z tym dniem uzasadnionych oczekiwań. Poza tym, jeśli chodzi o wyważenie interesów, fakt, iż uzasadnione oczekiwania mają „charakter bardzo ogólny" nie jest istotny dla sprawy. Od momentu powstania uzasadnionych oczekiwań - niezależnie od sposobu, w jaki Komisja je wywołała - interes danych przedsiębiorstw musi być bowiem uwzględniony przy wyważaniu z interesem wspólnotowym. W każdym razie KFF utrzymuje, że Komisja nie wysuwa żadnego odpowiedniego argumentu przeciwko przyznaniu prawa do korzystania z systemu przejściowego czternastu pozostałym przedsiębiorstwom.

101. KFF dodaje wreszcie, że Komisja nie musi dysponować informacjami indywidualnie dotyczącymi przedsiębiorstw, które - jak KFF - były „beneficjentami systemu CFA". Zdaniem KFF, Komisja powinna była zdawać sobie sprawę, że, wziąwszy pod uwagę samą organizację systemu, mogą istnieć niezałatwione jeszcze wnioski o wydanie zezwolenia. W tych okolicznościach kwestia, czy KFF przedstawiła uwagi Komisji w ramach postępowania określonego w art. 88 ust. 2 WE, nie ma znaczenia dla badania niniejszego zarzutu.

3. Ocena

102. Uważam, że zarzut drugi podniesiony przez Komisję jest zasadny. Moim zdaniem, Sąd w istocie naruszył prawo uznając istnienie

uzasadnionych oczekiwań spółki KFF co do zgodności systemu CFA z przepisami traktatu.

a) W przedmiocie istnienia oczekiwań

103. W zaskarżonym wyroku Sąd przyjął, że zachowanie Komisji w stosunku do belgijskiego systemu podatkowego wzbudziło oczekiwania co do zgodności systemu CFA ze wspólnym rynkiem.

104. Sąd oparł się na uzasadnieniu Komisji przestawionym w motywach sto jedenastym i sto dwunastym spornej decyzji, w których Komisja dopuszcza istnienie uzasadnionych oczekiwań beneficjentów systemu CFA ze względu na wielokrotnie wyrażane stanowisko na temat belgijskiego systemu podatkowego.

105. Ocena przeprowadzona przez Sąd w odniesieniu do pierwszej przesłanki wydaje mi się błędna. Sądzę bowiem, że nie może istnieć żaden akt ani żadne zachowanie Komisji, które mogło doprowadzić do powstania uzasadnionych oczekiwań w okolicznościach takich, jak okoliczności sprawy, gdzie system CFA nie został wcześniej zgłoszony, wbrew zasadom postępowania ustalonym w art. 88 ust. 3 WE.

106. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przedsiębiorca nie może mieć uzasadnionych oczekiwań co do zgodności pomocy z prawem ani się na nie powoływać, jeśli nie została ona zatwierdzona zgodnie z przewidzianą w tym celu procedurą, a w szczególności zgodnie z kompetencjami przyznanymi Wspólnocie [32]. Trybunał uważa w tej kwestii, że staranny uczestnik obrotu gospodarczego powinien być zazwyczaj w stanie upewnić się, że ta procedura została zachowana [33].

107. Orzecznictwo to opiera się na obowiązkowym charakterze kontroli pomocy państwa oraz na konieczności zapewnienia skuteczności prewencyjnej kontroli ustanowionej przez Komisję. Kontrola ta opiera się na obowiązku zgłoszenia tej pomocy, który Trybunał nazwał „kluczowym elementem” [34]. Obowiązek ten pozwala Komisji nadzorować wspólny rynek zgodnie z celami wyznaczonymi w traktacie. Obowiązek ten ma również na celu rozwianie ewentualnych wątpliwości w kwestii, czy określony środek stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Jest zatem sprawą bezsporną, że celem obowiązku zgłoszenia pomocy państwa jest pewność prawa. Dlatego też należy go rygorystycznie przestrzegać [35].

32 — Wyrok z dnia 22 kwietnia 2008 r. w sprawie C-408/04 P Komisja przeciwko Salzgitter (Zb.Orz. I-2767, pkt 104 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie C-24/95 Alcan Deutschland (Rec. s. I-1591, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Salzgitter (pkt 104 i przytoczone tam orzecznictwo). Zaznaczam również, że w postanowieniu z dnia 3 maja 1996 r. w sprawie C-399/95 R Niemcy przeciwko Komisji (Rec. s. I-2441) prezes Trybunału orzekł także, że naruszenie obowiązku zgłoszenia stanowi „szczególnie poważne naruszenie prawa, ponieważ wymierzone jest [ono] […] w najważniejszy system ochrony wspólnego rynku” (pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 — Wyrok z dnia 15 lutego 2001 r. w sprawie C-99/98 Austria przeciwko Komisji (Rec. s. I-1101, pkt 73).

108. W związku z powyższym, jeżeli państwo członkowskie nie dołożyło starań, żeby zgłosić Komisji program pomocy, który zamierzało wprowadzić, nie może polegać — podobnie jak przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy — na jej zgodności z prawem wspólnotowym. Zatem oczekiwania, na które mógłby się powoływać przedsiębiorca taki jak KFF, nie mogą się opierać na żadnych konkretnych zapewnieniach.

109. W konsekwencji wziąwszy pod uwagę, że wprowadzenie w życie systemu CFA nie zostało w ogóle zgłoszone Komisji w jakiejkolwiek formie, pomimo że obowiązek ten był jasny i bezwarunkowy, uważam, że KFF nie ma podstaw, by utrzymywać, iż doszło do naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

110. Przyjęcie tezy przeciwnej, według mnie, podważyłoby samą zasadę obowiązku zgłoszenia określonego w art. 88 ust. 3 WE.

111. W tym względzie wydaje mi się ważne, by przypomnieć, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, jakby nie była istotna, nie może jednak być stosowana w sposób bezwzględny i musi być stosowana wraz z zasadą praworządności. Wprawdzie przestrzeganie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań nakłada na instytucje wspólnotowe określone obowiązki, ale równocześnie wymaga od państw członkowskich wypełniania obowiązków ustalonych przez traktat, a od zainteresowanych przedsiębiorców zachowania pewnej staranności. W niniejszej sprawie nie miało to miejsca.

112. Takie oczekiwania nie mogą też znaleźć uzasadnienia w decyzji o stwierdzeniu zgodności, którą Komisja wydała w sprawie innego systemu podatkowego, wprowadzonego w innym państwie członkowskim.

113. Wprawdzie w roku 1984 Komisja uznała, że belgijski system podatkowy nie stanowi pomocy państwa, jednak ta decyzja może odnosić się jedynie do systemu dotyczącego belgijskich centrów koordynacyjnych, ponieważ jest adresowana wyłącznie do Królestwa Belgii. Ponadto, pomimo iż system ten ma punkty wspólne ze spornym system z niniejszej sprawy, w świetle lektury spornej decyzji ich podobieństwo jest dyskusyjne. Istotnie, podczas gdy w motywie sto jedenastym tej decyzji Komisja zaznacza, że „system CFA wykazuje podobieństwo do systemu ustanowionego w Belgii", jednak w motywie sto pierwszym omawianej decyzji wskazuje z kolei, że „nie ulega wątpliwości, iż różnią się one pomiędzy sobą, w szczególności pod względem zastosowanej techniki oraz formy, jaką przybierają przyznawane korzyści".

114. W tych okolicznościach trudno byłoby - moim zdaniem - uznać, że Komisja mogła udzielić KFF konkretnych zapewnień, które mogłyby uzasadniać oczekiwania w zakresie zgodności systemu CFA z prawem wspólno-

towym. Uzasadnianie takich oczekiwań na podstawie decyzji, którą Komisja wydała w sprawie innego krajowego systemu podatkowego, uczyniłoby kolejny uszczerbek w obowiązku zgłoszenia przewidzianym w traktacie, a także w całym systemie kontroli prewencyjnej ustanowionym przez Komisję w ramach kontroli pomocy państwa.

115. W świetle wszystkich powyższych argumentów uważam, że - wbrew temu, co orzekł Sąd - nie ma żadnych podstaw dla oczekiwań, na które powołuje się KFF w niniejszej sprawie.

116. Dodam jeszcze, że tego rodzaju oczekiwania, nawet gdyby istniały, byłyby w każdym razie nieuzasadnione.

b) W przedmiocie zasadności oczekiwań

117. Wbrew temu, co twierdzi Sąd w pkt od 132 do 138 zaskarżonego wyroku, sądzę, że druga przesłanka wymagana przez orzecznictwo dla uznania naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań również nie została spełniona i to z dwóch powodów.

118. Po pierwsze przypominam, że KFF nie ma żadnych praw nabytych, ponieważ nie należała do przedsiębiorstw będących beneficjentami systemu CFA. Nie wykazała, że spełniała przesłanki wymagane do uzyskania prawa do korzystania z tego systemu, a Królestwo Niderlandów nie dało jej żadnych gwarancji, że otrzyma zezwolenie CFA.

119. Po drugie uważam, że KFF, gdyby była rozsądnym i przezornym przedsiębiorcą, byłaby w stanie przewidzieć wydanie aktu wspólnotowego mogącego wpłynąć na jej interesy.

120. Przypominam bowiem, że Komisja wydała w dniu 11 lipca 2001 r. decyzję, na mocy której wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie pomocy. Jak zazna cza Sąd w pkt 133 zaskarżonego wyroku, wszczęcie tego postępowania wskazuje, że Komisja ma poważne wątpliwości co do zgodności systemu CFA z przepisami traktatu. Oczywiście, jak podkreśla Sąd, poważne wątpliwości nie oznaczają żadnej ostatecznej kwalifikacji prawnej tego systemu. Tym niemniej, w takim przypadku jak rozpoznawany, gdzie system CFA nie był w ogóle zgłaszany Komisji, moim zdaniem, istnienie poważnych wątpliwości co do zgodności tego systemu wystarczy, by zanegować zasadność oczekiwań, na które powołuje się KFF.

121. Uważam ponadto, że uzasadnienie przedstawione w decyzji z dnia 11 lipca 2001 r. mogło pozwolić KFF na wnioskowanie

z wystarczającym prawdopodobieństwem, że Komisja może uznać, iż system CFA stanowi pomoc niezgodną z traktatem [36]. Istotnie, po pierwszym badaniu elementów tego systemu, Komisja poinformowała, że może on stanowić pomoc państwa i że nie wydaje się, by mógł korzystać z któregokolwiek z wyjątków przewidzianych w art. 87 ust. 2 i 3 WE.

122. Ponadto chciałbym dodać, że trudno porównywać niniejszą sprawę ze sprawą Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji zakończoną ww wyrokiem. Pomiędzy tymi dwiema sprawami istnieją bowiem dwie poważne różnice, jedna wynika ze statusu potencjalnego beneficjenta spółki KFF, druga zaś z niezgłoszenia systemu CFA Komisji.

123. Po pierwsze - jak już powiedziałem - KFF nigdy nie uzyskała zezwolenia CFA, w odróżnieniu od belgijskich centrów koordynacyjnych, o których mowa w ww. wyroku Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, żądających przedłużenia ich zezwoleń. W tym przypadku niderlandzkie władze podatkowe nigdy nie potwierdziły, że KFF spełniała warunki wymagane do uzyskania tego zezwolenia i że w związku z tym mogła być uważana za beneficjenta systemu CFA.

124. Po drugie, przypominam, że Królestwo Niderlandów nie dołożyło starań w celu zgłoszenia Komisji systemu podatkowego, który zamierzało wprowadzić. Zatem Komisja nigdy nie zajęła stanowiska w kwestii zgodności tego systemu z przepisami traktatu, w odróżnieniu od systemu podatkowego wprowadzonego przez władze belgijskie. W istocie, w tym ostatnim przypadku sporny system został zgłoszony w należytej formie przez Królestwo Belgii, zgodnie z art. 88 ust. 3 WE. Komisja poinformowała wówczas, w swoich decyzjach z roku 1984 i 1987, jak również w odpowiedzi udzielonej w dniu 24 września 1990 r., w imieniu Komisji przez komisarza ds. konkurencji Léona Brittana na interpelację pisemną nr 1735/90 wniesioną przez posła do Parlamentu Europejskiego Gijsa de Vries [37], że system ten nie wchodzi w zakres stosowania art. 87 ust. 1 WE.

125. Wreszcie należy zaznaczyć, że w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, w której zapadł ww. wyrok, uzasadnione oczekiwania centrów koordynacyjnych zostały uwzględnione wyłącznie na ściśle określonych warunkach i w świetle konkretnych okoliczności sprawy. Dlatego bardzo trudno byłoby, moim zdaniem, uznać za uzasadnione oczekiwania KFF co do zgodności systemu CFA z przepisami traktatu w sytuacji, gdy nie należy ona do przedsiębiorstw będących beneficjentami tego systemu i gdy nie był on w ogóle zgłaszany Komisji.

36 — Zobacz oceny dokonane przez Komisję, przedstawione w tej decyzji.

37 — Dz.U. 1991 C 63, s. 37.

126. Powyższe informacje wydają mi się wystarczające do stwierdzenia, że oczekiwania, na które powołuje się KFF, nawet jeśli istnieją, są w każdym razie nieuzasadnione.

127. W związku z powyższym, ponieważ trzy przesłanki określone przez orzecznictwo w celu stwierdzenia naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań muszą być spełnione łącznie, uważam, że KFF nie ma podstaw, by powoływać się na tę zasadę.

128. W świetle wszystkich powyższych argumentów uważam, że Sąd dopuścił się również naruszenia prawa uznając, że KFF mogła powołać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań. Gdyby Trybunał orzekł, że skarga wniesiona przez KFF jest dopuszczalna, wówczas zarzut drugi podniesiony przez Komisję powinien — według mnie — zostać uznany za zasadny i doprowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku.

C — *Pomocniczo, w przedmiocie zarzutu trzeciego opartego na naruszeniu zasady równego traktowania*

129. Artykuł 2 spornej decyzji wprowadza okres przejściowy dla przedsiębiorstw, które były beneficjentami systemu CFA w dniu 11 lipca 2001 r., ze względu na ich uzasadnione oczekiwania co do zgodności tego systemu z przepisami traktatu oraz na szczególne okoliczności sprawy [38].

130. W zaskarżonym wyroku Sąd orzekł, że czyniąc to, Komisja naruszyła ogólną zasadę równego traktowania, ponieważ nie przewidziała żadnych przepisów przejściowych dla podatników takich jak KFF, których wnioski o wydanie zezwolenia nie zostały jeszcze rozpatrzone w momencie notyfikowania spornej decyzji. Sąd wyszedł z założenia, że ci podatnicy - tak jak wszystkie przedsiębiorstwa, które w dniu 11 lipca 2001 r. korzystały z zezwolenia CFA -mogli mieć uzasadnione oczekiwania, że zostanie im przyznany rozsądny okres przejściowy.

1. Argumenty stron

131. Na poparcie zarzutu trzeciego Komisja podnosi argument, że ocena Sądu w zakresie naruszenia zasady równego traktowania jest błędna [39]. Twierdzi ona co do meritum, że KFF nie może być traktowana na równi z przedsiębiorstwami, które nie tylko rzeczywiście korzystały z systemu CFA, ale również przedstawiły uwagi w ramach postępowania przewidzianego w art. 88 ust. 2 WE, i dla których władze niderlandzkie wystąpiły o wprowadzenie systemu przejściowego.

38 — Zobacz motywy od sto jedenastego do sto osiemnastego spornej decyzji.

39 — Punkty 149 i 150 zaskarżonego wyroku.

132. KFF utrzymuje, że zarzut ten jest niedopuszczalny, ponieważ wiąże się z ustaleniami stanu faktycznego, które nie mogą zostać poddane kontroli Trybunału w ramach postępowania odwoławczego.

133. Twierdzi ona, że ww. zarzut jest w każdym razie bezpodstawny. Jedyną kwestią istotną dla rozpoznawanej sprawy jest ustalenie, czy istnieją poważne obiektywne różnice uzasadniające odmienne traktowanie KFF i przedsiębiorstw, które w dniu 11 lipca 2001 r. już posiadały zezwolenie CFA. Otóż KFF stwierdza, że żadna z rzekomych różnic przedstawionych przez Komisję nie może uzasadniać odmiennego traktowania.

2. Ocena

134. Wbrew temu, co utrzymuje KFF, proponuję, by Trybunał uznał zarzut trzeci za dopuszczalny. Choć jest prawdą, że istotnie jedynie Sąd może dokonywać ustaleń lub oceny okoliczności faktycznych, jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż Trybunał jest uprawniony do kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd [40].

135. Otóż podnosząc ten zarzut, Komisja wnosi do Trybunału o dokonanie kontroli skutków prawnych, jakie Sąd mógł wywieść w kwestii porównywalności sytuacji, w jakich znajdują się poszczególne przedsiębiorstwa oraz w kwestii nienaruszania zasady równego traktowania.

136. Na podstawie przedstawionych powyżej wywodów również omawiany zarzut uważam za zasadny.

137. W istocie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zasada równego traktowania jako ogólna zasada prawa wspólnotowego wymaga, aby podobne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a odmienne sytuacje nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione [41].

138. Otóż, moim zdaniem, jest oczywiste, że KFF nie może być traktowana w taki sam sposób jak przedsiębiorstwa, które w dniu 11 lipca 2001 r. już korzystały z systemu CFA. Jak bowiem wcześniej zaznaczyłem, KFF jako potencjalny beneficjent tego systemu nie nabyła żadnych praw i nie może powoływać

40 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 21 września 2006 r. w sprawie C-167/04 P JCB Service przeciwko Komisji (Zb.Orz. s. I-8935, pkt 106 i przytoczone tam orzecznictwo) oraz z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-328/05 P SGL Carbon przeciwko Komisji (Zb.Orz. s. I-3921, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-127/07 Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (Zb.Orz. s. I-9895, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

się na żadne uzasadnione oczekiwania, w odróżnieniu od tamtej grupy przedsiębiorstw. Jak podkreśla Komisja, element ten umieszcza więc KFF w bardzo szczególnej sytuacji.

139. Ocena Sądu, która jest oparta na odmiennym założeniu, że KFF miała prawo powoływać się na zasadę uzasadnionych oczekiwań, wydaje mi się więc błędna.

140. W związku z powyższym, gdyby Trybunał orzekł, że skarga wniesiona przez KFF jest dopuszczalna, wówczas zarzut trzeci oparty na naruszeniu zasady równego traktowania powinien — według mnie — zostać uznany za zasadny i doprowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku.

141. Na podstawie wszystkich powyższych argumentów proponuję, pomocniczo, by Trybunał uznał odwołanie wniesione przez Komisję za zasadne i uchylił zaskarżony wyrok na takiej podstawie, że Sąd orzekł, iż instytucja ta naruszyła zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz zasadę równego traktowania, ponieważ nie przewidziała przepisów przejściowych dla podatników, których wnioski nie zostały jeszcze rozpatrzone w momencie notyfikowania spornej decyzji [42].

42 — Sądzę, że nie ma potrzeby analizowania piątego zarzutu, który Komisja podniosła pomocniczo. Skoro bowiem uważam, że zaskarżony wyrok powinien zostać uchylony, nie trzeba już badać, czy Sąd rzeczywiście naruszył prawo nadając, w sentencji wyroku, prawa wszystkim podmiotom gospodarczym, które znajdowały się w identycznej sytuacji jak KFF.

VII — W przedmiocie skutków uchylenia zaskarżonego wyroku

142. Jak już powiedziałem, tytułem głównym proponuję, by Trybunał uchylił zaskarżony wyrok wobec okoliczności, że Sąd uznał dopuszczalność skargi o stwierdzenie nieważności wniesionej przez KFF.

143. Zważywszy, że stan sprawy — moim zdaniem — pozwala na wydanie ostatecznego orzeczenia, proponuję również, by Trybunał, zgodnie z art. 61 akapit pierwszy swojego statutu, sam ostatecznie rozstrzygnął w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję.

144. Z powodów, które już przedstawiłem w pkt od 57 do 68 niniejszej opinii, jestem zdania, że skarga wniesiona przez KFF powinna być uznana za niedopuszczalną ze względu na brak indywidualnego interesu prawnego spółki KFF.

VIII — W przedmiocie kosztów

145. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu Trybunału, stosowanego do postępowania odwoławczego na mocy art. 118 tego regula-

minu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ w niniejszym przypadku Komisja wniosła o obciążenie KFF kosztami postępowania, a ta ostatnia przegrała sprawę w zasadniczej części podniesionych przez nią argumentów, należy ją, moim zdaniem, obciążyć kosztami poniesionymi w ramach niniejszego postępowania odwoławczego.

146. Artykuł 122 regulaminu stanowi ponadto, że jeżeli odwołanie jest zasadne i Trybunał orzeka wyrokiem kończącym postępowanie w sprawie, rozstrzyga on też o kosztach. W niniejszej sprawie badanie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przed Sądem przez Komisję wykazało, że skarga o stwierdzenie nieważności wniesiona przez KFF jest niedopuszczalna.

147. W tych okolicznościach należy obciążyć KFF kosztami tak postępowania w niniejszej instancji, jak i postępowania wszczętego przed Sądem.

IX — Wnioski

148. W świetle powyższych wywodów proponuję, by Trybunał orzekł, co następuje:

„1) Wyrok Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich z dnia 12 września 2007 r. w sprawie T-348/03 Koninklijke Friesland Foods NV przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich zostaje uchylony wobec okoliczości, że Sąd Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich uznał skargę za dopuszczalną.

2) Wniesiona do Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich skarga o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2003/515/WE z dnia 17 lutego 2003 r. dotyczącej systemu pomocy wprowadzonego w życie w Niderlandach w odniesieniu do międzynarodowej działalności finansowej, zostaje odrzucona jako niedopuszczalna.

3) Koninklijke Friesland Foods NV zostaje obciążona kosztami poniesionymi tak w niniejszej instancji, jak i w postępowaniu wszczętym przed Sądem Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich".