

## IV

(Inne akty)

## EUROPEJSKI OBSZAR GOSPODARCZY

## WSPÓLNY KOMITET EOG

## DECYZJA URZĘDU NADZORU EFTA

NR 318/05/COL

z dnia 14 grudnia 2005 r.

**o zamknięciu formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 1 ust. 2 w części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale w odniesieniu do zwolnień z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych w związku z utworzeniem spółki Entra Eiendom AS (Norwegia)**

URZĄD NADZORU EFTA,

A TAKŻE MAJĄC NA UWADZE, CO NASTĘPUJE:

UWZGLĘDNIAJĄC Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym<sup>(1)</sup>, w szczególności jego art. 61–63 oraz protokół 26,

## I. FAKTY

## 1. Procedura i korespondencja

UWZGLĘDNIAJĄC Porozumienie pomiędzy państwami EFTA w sprawie ustanowienia Urzędu Nadzoru i Trybunału Sprawiedliwości<sup>(2)</sup>, w szczególności jego art. 24 i art. 1 w części I protokołu 3,

Pismem z dnia 22 maja 2002 r. (dok. nr: 02-3856 D) Urząd zwrócił się do rządu norweskiego o przedstawienie odpowiednich informacji dotyczących utworzenia spółki Entra Eiendom AS (zwanej dalej „Entra”) celem umożliwienia Urzędowi dokonania oceny tego, czy założenie przedsiębiorstwa było zgodne z przepisami dotyczącymi pomocy państwa. Władze norweskie odpowiedziały pismem z Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 25 czerwca 2002 r., przekazującym pismo Ministerstwa Pracy i Administracji Rządowej z dnia 20 czerwca 2002 r., które to pisma Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 26 czerwca 2002 r. (dok. nr: 02-4850 A).

UWZGLĘDNIAJĄC wytyczne Urzędu<sup>(3)</sup> w sprawie stosowania i wykładni art. 61 i 62 porozumienia EOG,

Pismem z dnia 10 października 2002 r. (dok. nr: 02-7036 D) Urząd zwrócił się o przedstawienie dodatkowych informacji. Pismo dotyczyło, o czym mowa w punkcie 1, zwolnienia z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych w związku ze zmianą własności nieruchomości oraz, o czym mowa w punkcie 2, obniżenia wycenionej wartości na podstawie szczególnych warunków wypowiedzenia. Władze norweskie przedstawiły dodatkowe informacje w piśmie z Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 14 listopada 2002 r., przekazującym pismo Ministerstwa Handlu i Przemysłu z dnia 7 listopada 2002 r., które to pisma Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 14 listopada 2002 r. (dok. nr: 02-8219 A).

PO WEZWANIU zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przepisami określonymi powyżej<sup>(4)</sup> oraz uwzględniając ich uwagi,

<sup>(1)</sup> Zwane dalej porozumieniem EOG.

<sup>(2)</sup> Zwane dalej Porozumieniem o Nadzorze i Trybunale.

<sup>(3)</sup> Zasady proceduralne i merytoryczne w dziedzinie pomocy państwa (wytyczne w sprawie pomocy państwa), przyjęte oraz wydane przez Urząd Nadzoru EFTA dnia 19 stycznia 1994 r., opublikowane w Dzienniku Urzędowym L 231 z 3.9.1994. Wytyczne w sprawie pomocy państwa można znaleźć na stronie internetowej Urzędu: [www.eftasurv.int](http://www.eftasurv.int)

<sup>(4)</sup> Decyzja nr 132/04/COL. Decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego opublikowano w Dz.U. C 319 z 23.12.2004, str. 17, oraz w Suplemencie EOG nr 64, z tą samą datą, str. 46. Tekst decyzji można również znaleźć na stronie Urzędu: [eftasurv.int/fieldsofwork/fieldstateaid/stateaidregistry/sadecinor04/132\\_04\\_entra.DOC](http://eftasurv.int/fieldsofwork/fieldstateaid/stateaidregistry/sadecinor04/132_04_entra.DOC)

Faksem z Ministerstwa Handlu i Przemysłu z dnia 9 grudnia 2002 r., który Urząd otrzymał i zarejestrował tego samego dnia (dok. nr: 02-8912 A), rząd norweski zwrócił się do Urzędu o przedstawienie wniosków w sprawie dotyczącej utworzenia przedsiębiorstwa Entra. W piśmie z dnia 17 grudnia 2002 r. (dok. nr: 02-9062 D) do Misji Norwegii w Unii Europejskiej Urząd poinformował władze norweskie, iż może być w stanie zamknąć część sprawy, jeżeli chodzi o obniżenie wycenionej wartości na podstawie szczególnych warunków wypowiedzenia, pod warunkiem przedłożenia dodatkowej, konkretnej i szczegółowej dokumentacji dotyczącej tejże kwestii.

Taką szczegółową dokumentację przedłożono faksem z Ministerstwa Handlu i Przemysłu w dniu 23 stycznia 2003 r., który Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 23 stycznia 2003 r. (dok. nr: 03-424 A). W piśmie skierowanym do Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 31 stycznia 2003 r. (dok. nr: 03-588 D) Urząd poinformował władze norweskie, iż skoro nie wydaje się, aby jakkolwiek pomoc miała miejsce, „nie będzie zgłaszał zastrzeżeń do wyceny wartości dokonanej w ramach bilansu otwarcia dla nieruchomości przekazanych przez państwo norweskie spółce Entra Eiendom AS”. Niemniej jednak, Urząd podkreślił fakt, iż stwierdzenie to pozostaje bez uszczerbku dla kwestii opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych.

W piśmie z dnia 2 kwietnia 2003 r. (dok. nr: 03-1827 D) Urząd ponownie podjął kwestię zwolnienia z opłat rejestracyjnych i podatków akcyzowych oraz zwrócił się do władz norweskich o dostarczenie dodatkowych informacji wyjaśniających. W piśmie z Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 5 czerwca 2003 r., przekazującym pismo Ministerstwa Handlu i Przemysłu z dnia 4 czerwca 2003 r., które to pisma Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 10 czerwca 2003 r. (dok. nr: 03-3631 A), przedłożono dodatkowe informacje.

Dnia 16 czerwca 2004 r. Urząd podjął decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (dok. nr: 132/04/COL). Decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego opublikowano dnia 23 grudnia 2004 r.

Faksem z dnia 13 sierpnia 2004 r. (nr zdarzenia: 290206) oraz pismem z Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 17 sierpnia 2004 r., które Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 18 sierpnia 2004 r. (nr zdarzenia: 290456), władze norweskie zwróciły się z prośbą o przedłużenie terminu na przedstawienie swoich uwag o jeden miesiąc.

W piśmie z dnia 17 sierpnia 2004 r. (nr zdarzenia: 290305) Urząd wyraził zgodę na przedłużenie terminu o jeden miesiąc.

Faksem z dnia 16 września 2004 r. (nr zdarzenia: 292867) oraz pismem z Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 20 września 2004 r., przekazującym pismo Ministerstwa Handlu i Przemysłu

z dnia 16 września 2004 r., które Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 21 września 2004 r. (nr zdarzenia: 293392), władze norweskie przedstawiły swoje uwagi w kwestii decyzji w sprawie wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego. Władze norweskie stwierdziły, iż zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych, przewidziane przy utworzeniu spółki Entra, nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

Urząd nie otrzymał żadnych uwag dotyczących decyzji w sprawie wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego od innych zainteresowanych stron w terminie jednego miesiąca od jej publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Pismem z dnia 4 maja 2005 r., które Urząd otrzymał i zarejestrował dnia 9 maja 2005 r. (nr zdarzenia: 318691), kancelaria prawnicza Selmer, reprezentująca Entra, przedstawiła swoje uwagi dotyczące decyzji Urzędu o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (patrz punkt 3.4 poniżej).

Sprawę omówiono na spotkaniu z przedstawicielami różnych norweskich ministerstw oraz przedstawicielami Urzędu, które odbyło się w Oslo dnia 19 maja 2005 r.

Faksem z Ministerstwa Modernizacji z dnia 26 lipca 2005 r. (nr zdarzenia: 327938) oraz pismem z Misji Norwegii w Unii Europejskiej z dnia 1 sierpnia 2005 r., otrzymanym i zarejestrowanym dnia 3 sierpnia 2005 r. (nr zdarzenia: 329110), przekazującym pismo Ministerstwa Handlu i Przemysłu z dnia 30 czerwca 2005 r., władze norweskie przedstawiły kolejne informacje dotyczące tego, czy zwolnienie stanowiło korzyść gospodarczą dla Entra. Ministerstwo Handlu i Przemysłu doszło do wniosku, że zwolnienie nie stanowiło korzyści dla Entra.

## 2. Utworzenie Entra

### 2.1. Wniosek o utworzenie nowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

Rząd norweski ogłosił reorganizację organu publicznego – Dyrekcji ds. Budownictwa Publicznego i Nieruchomości („Statsbygg”) – oraz utworzenie Entra dnia 4 czerwca 1999 r.<sup>(1)</sup> W tym samym dniu rząd przedstawił specjalną ustawę w sprawie przekształcenia części działalności Statsbygg dotyczącej nieruchomości w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością w celu rozwiązania niektórych przejściowych problemów dotyczących przekształcenia i utworzenia Entra<sup>(2)</sup>. W ustępie 3

<sup>(1)</sup> „St prp nr 84 (1998–99) Om ny strategi for Statsbygg og etablering av Statens utleiebygg AS”. Przedsiębiorstwo pierwotnie nosiło nazwę „Statens utleiebygg AS”. Używana dalej nazwa „Entra” odnosi się do spółek Entra Eiendom AS i Statens utleiebygg AS.

<sup>(2)</sup> „Ot prp nr 83 (1998–99) Om lov om omdanning av deler av Statsbyggs eiendomsvirksomhet til aksjeselskap”. Ustawa z dnia 18 lutego 2000 r., nr 11.

wspomnianej ustawy (zwanej dalej „kwestionowaną ustawą”) stwierdza się, iż ponowna rejestracja w Rejestrze nieruchomości oraz innych publicznych rejestrach winna być dokonana w drodze zmiany nazwy. W rezultacie Entra nie była zobowiązana do uiszczenia opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych, ale nadal pozostawała właścicielem w Rejestrze nieruchomości.

Statsbygg jest organem administracyjnym („*Forvaltningsbedrift*”), odpowiedzialnym przed Ministerstwem Modernizacji. Statsbygg prowadzi działalność w imieniu rządu norweskiego jako podmiot zarządzający i doradczy w sprawach dotyczących budownictwa i nieruchomości oraz zapewnia siedziby dla organizacji rządowych. Statsbygg nadal prowadził działalność i zarządzanie nieruchomościami, które nie zostały przekazane spółce Entra. Obecnie Statsbygg zarządza około 2,2 milionami m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w Norwegii i za granicą. Na portfel nieruchomości składają się biurowce, szkoły, budynki mieszkalne i budynki o specjalnym przeznaczeniu w całym kraju, ambasady i rezydencje poza granicami Norwegii. Roczny budżet na budownictwo wynosi w przybliżeniu 2,3 miliarda NOK (około 288 milionów EUR). Statsbygg zatrudnia 669 pracowników (październik 2005 r.)<sup>(1)</sup>.

W ustawie St.prp. nr 84 (1998–1999) stwierdza się, między innymi, że celem reorganizacji jest wyjaśnienie różnych funkcji pełnionych przez Statsbygg oraz wydajniejsze użytkowanie budynków stanowiących własność państwa. Dla zapewnienia lepszych warunków ramowych dla tej części Statsbygg, która pozostaje w konkurencji z innymi prywatnych przedsiębiorstwami, budynki eksploatowane na konkurencyjnym rynku („*konkuransutsatte bygg*”) miały być odłączone od budynków specjalnych i stać się częścią nowego portfela nieruchomości stanowiącego własność Entra. Rząd wskazał, iż w późniejszym etapie alternatywą mogłaby być sprzedaż części przedsiębiorstwa podmiotom prywatnym.

Entra zawarła w swoim regulaminie następującą klauzulę celową: „głównym celem działalności spółki jest zapewnienie siedzib agencjom państwowym. Spółka może posiadać, kupować, sprzedawać, eksploatować nieruchomości oraz zarządzać nimi, jak również prowadzić inne interesy z tym związane. Przedsiębiorstwo może również posiadać akcje i udziały, a także uczestniczyć w działalności innych przedsiębiorstw, które prowadzą działalność wymienioną w poprzednim zdaniu” (nieoficjalne tłumaczenie Urzędu).

## 2.2. Bilans otwarcia dla spółki Entra

We wniosku przedłożonym Parlamentowi rząd norweski przedstawił podstawowe przepisy leżące u podstaw przeniesienia aktywów do nowego przedsiębiorstwa. Nie wyciągnięto żadnych wniosków odnośnie do rzeczywistej wartości aktywów, które miały być przeniesione. Zamiast tego stwierdza się, iż kwestia ta zostanie podjęta na późniejszym etapie: „*ostateczny bilans*

*otwarcia dla spółki zostanie przedstawiony w budżecie na rok 2000*”<sup>(2)</sup>. Nie ustanowiono również żadnej szczegółowej metodologii dla określenia tej wartości.

W okresie od 4 czerwca 1999 r. do chwili rozstrzygnięcia kwestii ostatecznej wyceny Dekretem Królewskim z dnia 22 czerwca 2000 r., wartość aktywów, które miały być przeniesione, została poddana dogłębnej analizie. Celem było określenie prawidłowej wartości transakcji zgodnie z zasadami z wniosku nr 84 (1998–99) dotyczącego przenoszenia aktywów. Rozważono kilka metod i założeń służących uzyskaniu tej ceny.

Po pierwsze, Statsbygg zwrócił się do niezależnego konsultanta, firmy Catella Eiendom Consult AS (CEC), o dokonanie wyceny nieruchomości, które mają zostać przeniesione. Wyceny tej dokonano według ramowych zasad wyceny norweskiego Stowarzyszenia Rzeczoznawców i Geodetów (NTF), poprzez wycenę każdej nieruchomości oraz zsumowanie wartości poszczególnych nieruchomości tak, aby uzyskać całkowitą wartość portfela. Uzyskany wynik wynosił 3 852 110 000 NOK. Wycena ta została później poddana kontroli NTF, które stwierdziło, iż uzyskana wartość jest do przyjęcia, ale została wyceniona ostrożnie.

Po drugie, Statsbygg przeprowadził własną wycenę majątku. Dokonano jej według innej metodologii. Jako podstawy obliczeń Statsbygg użył zdyskontowanych przepływów środków pieniężnych dla całego portfela, natomiast nie obliczał poszczególnych wartości dla każdej nieruchomości, sumując je następnie w jedną całość. Uzyskany wynik wynosił 3 137 500 000 NOK.

Po trzecie, Ministerstwo Administracji przeprowadziło również wycenę, w oparciu o te same zasady co Statsbygg, ale przy innych założeniach. Uzyskany wynik wynosił 3 337 500 000 NOK.

Różnica pomiędzy najwyższą a najniższą wyceną na tym etapie wynosiła 714 610 000 NOK lub 22 % względem najniższej założonej ceny. Nie wnikając w szczegóły, należy zauważyć, że użyte metody znacząco się od siebie różnią. Uwagę tę poczyniono podczas niezależnego audytu przeprowadzonego przez firmę PricewaterhouseCoopers (PWC), w którym dokonano wyceny trzech powyższych wartości.

W swej ocenie firma PWC stwierdziła, że biorąc pod uwagę duże różnice metodologiczne, szczegółowe porównanie tych trzech wycen byłoby zarówno zadaniem skomplikowanym, jak i, co ważniejsze, mało istotnym. Firma PWC stwierdziła, iż „w naszej ocenie wszystkie trzy wartości mieszczą się w rozsądnym przedziale”. Co więcej, firma PWC podkreśliła fakt, iż niemożliwe jest uzyskanie jakiegokolwiek szczegółowej kwoty, którą winno się traktować jako wartość „poprawną”. Zamiast tego, cena podlegałaby negocjacom pomiędzy stronami i mogłaby się zatem wahać w zależności od poczynionych założeń.

<sup>(1)</sup> Źródło: <http://www.statsbygg.no/english/>

<sup>(2)</sup> Nieoficjalne tłumaczenie Urzędu.

Po czwarte, ministerstwo postanowiło przeprowadzić ponowną wycenę wartości. Po dogłębnym rozważeniu, czy fakt, iż agencje rządowe są w stanie zakończyć swe dzierżawy za dwunastomiesięcznym wypowiedzeniem, powinien mieć wpływ na wartość rynkową nieruchomości, ustalono tym razem wartość nieruchomości na poziomie 2 837 550 000 NOK. Wartość tę przedstawiono Stortinget<sup>(1)</sup> w związku z budżetem państwa na lata 1999–2000. Niemniej jednak, we wniosku zastrzeżono prawo rządu do dokonania ostatecznych korekt.

Po piąte, z prawa do korekty ostatecznego bilansu skorzystało ministerstwo, które po skorygowaniu między innymi niektórych umów najmu spółki Entra, a zatem dokonaniu ponownej zmiany założeń modelu, uzyskało wyższą wartość. Dekretem Królewskim wartość w ostatecznym bilansie otwarcia ustalono na poziomie 3 222 871 000 NOK.

Streszczenie procesu znajduje się poniżej. Jak widać, zasugerowany przedział wartości waha się od 3 852 110 000 NOK do 2 837 550 000 NOK. Różnicę w wysokości 1 014 560 000 NOK, lub też 35,8 % względem najniższej ceny, można wyjaśnić zarówno różnicami w stosowanej metodologii, jak i założeniami poczynionymi w różnych modelach.

Wycena firmy Catella Eiendoms Consult (CEC) <sup>(1)</sup>	3 852 110 000 NOK
Zalecenie Statsbygg	3 137 500 000 NOK
Wycena ministerstwa	3 337 500 000 NOK
Wartość przeszacowana przez Ministerstwo z powodu warunków wypowiedzenia <sup>(2)</sup>	2 837 550 000 NOK
Ostateczny bilans otwarcia <sup>(3)</sup>	3 222 871 000 NOK

<sup>(1)</sup> „Porteføljeverdning konkurransebyggene Statsbygg” Pismo do Statsbygg z dnia 10.8.1999 r. zawierające wyniki wyceny CEC.

<sup>(2)</sup> „St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 10 (1999–2000) Om etablering av Statens utleiebygg AS”.

<sup>(3)</sup> „Statens utleiebygg AS – Fastsettelse av åpningsbalanse og endelige bevilgninger til egenkapital og lån”. Kongelig resolusjon av 22.6.2000.

Ostateczny bilans otwarcia oparto na zdyskontowanych przepływach środków pieniężnych z całego portfela, wykorzystanym w pierwotnym zaleceniu Statsbygg, ale opartym na pewnych zmianach w założeniach.

Entra została pierwotnie założona jako spółka „minimum”, oparta na wkładach pieniężnych. Następnie nieruchomości, kapitał oraz personel (aktywa i pasywa) przeniesiono z państwa na rzecz spółki Entra w zamian za emisję udziałów, ze skutkiem od dnia 1 lipca 2000 r. Własność oraz prawo do

<sup>(1)</sup> „St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 10 (1999–2000) Om etablering av Statens utleiebygg AS”.

omawianych nieruchomości przeniesiono z państwa norweskiego na rzecz spółki Entra oraz zarejestrowano w jej imieniu. Na podstawie aktu utworzenia spółki nie uiszczono jakichkolwiek opłat związanych z dokumentami czy opłat rejestracyjnych. Entra jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością stanowiącą w 100 procentach własność państwa norweskiego.

Dochód operacyjny spółki (grupy<sup>(2)</sup>) wyniósł w 2004 r. 1 072 mln NOK (około 128 milionów EUR<sup>(3)</sup>), a jej zysk przed opodatkowaniem – 134 miliony NOK (około 16 milionów EUR). Skonsolidowany kapitał własny grupy (wartość księgową) na dzień 31.12.2004 r. wynosił 1 288 milionów NOK (około 154 miliony EUR). Na końcu roku wartość portfela nieruchomości grupy (wartość księgową) wyniosła 8 768 milionów NOK (około 1 047 milionów EUR). W dniu 31.12.2004 r. Entra zatrudniała 133 pracowników. Na całkowity portfel nieruchomości składa się około 110 nieruchomości, o powierzchni około 900 000 m<sup>2</sup> (4).

Według władz norweskich ustalona na podstawie symulacji skumulowana opłata związana z dokumentami szacowana jest na kwotę 80 571 775 NOK, a należna opłata rejestracyjna szacowana jest na kwotę 147 300 NOK (150 nieruchomości \* 982 NOK), w sumie 80 719 075 NOK (około 9,87 miliona EUR) (5).

### 3. Ocena rządu norweskiego dotycząca tego, czy zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych jest zgodne z przepisami porozumienia EOG dotyczącymi pomocy państwa

#### 3.1. Ocena rządu przedstawiona w związku z utworzeniem Entra

Ocena rządu norweskiego dotycząca tego, czy zwolnienie z opłaty skarbowej i rejestracyjnej jest zgodne z przepisami porozumienia EOG dotyczącymi pomocy państwa, znajduje się we wniosku nr 84 (1998–99), rozdział 7.6.1. Tekst ma następujące brzmienie (nieoficjalne tłumaczenie Urzędu):

„Kolejną poruszoną kwestią jest to, czy spółkę można zwolnić z opłaty za rejestrację przeniesienia tytułu własności ze Statsbygg na Statens utleiebygg AS i tym samym nie uiszczając opłaty rejestracyjnej oraz podatku akcyzowego. Zgodnie z ustawą o opłatach sądowych, rozdział 6 oraz art. 7 ustawy o opłatach związanych z dokumentami, opłaty związane z rejestracją dokumentów przenoszących prawa do nieruchomości należy uiszczać skarbowi państwa. Z tego też względu obowiązek opłacenia kosztów ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy przeniesienie tytułu własności jest zarejestrowane w rejestrze nieruchomości. Przy zmianie nazwy w rejestrze nie jest wymagane uiszczenie podatku akcyzowego.

<sup>(2)</sup> Grupa składa się, poza Entra eiendom AS, z Entra Service AS, Universitetsgaten 2 AS, Biskop Gunnerus gate 14 AS, Instituttveien 24 AS, Entra Kultur 1 AS, Langkaia 1 AS, Kr Augustgate 23 AS, Nonnen utbygging AS and Krambugt 3 AS. Źródło: sprawozdanie roczne za 2004 r. Patrz [http://www.entraeiendom.no/files/Entra\\_Eiendom\\_Arsrapport\\_2004.pdf](http://www.entraeiendom.no/files/Entra_Eiendom_Arsrapport_2004.pdf)

<sup>(3)</sup> Średni kurs wymiany za rok 2004: 1 EUR = 8,3715 NOK.

<sup>(4)</sup> Źródło: sprawozdanie roczne spółki Entra za 2004 r.

<sup>(5)</sup> Kurs wymiany z dnia 30 czerwca 2000 r.: 1 EUR = 8,1815 NOK.



Ministerstwo ma poważne wątpliwości co do tego, czy podział nieruchomości pomiędzy państwo i Statens utleiebygg AS pociąga za sobą przeniesienie tytułu własności, które winno być ujęte w rejestrze nieruchomości. Bardziej naturalne wydaje się potraktowanie tej sytuacji jako zmiany organizacyjnej w portfelu nieruchomości państwa, gdzie państwo zachowa zarejestrowane prawa do nieruchomości. Nie jest to kwestia przeniesienia tytułu własności, ale wyłącznie zmiany nazwy w rejestrze. Wskutek tego w omawianej sytuacji nie jest wymagane uiszczenia podatku akcyzowego. Spółka zatem nie musi uiszczać opłat rejestracyjnych i podatku akcyzowego. Jednakże ministerstwo sugeruje ponadto w osobnym wniosku do Odelsting, iż ponowną rejestrację w związku ze zmianami organizacyjnymi przeprowadza się jedynie jako zmianę nazwy. W odniesieniu do rejestru nieruchomości będzie to oznaczało, iż nie będzie potrzeby przeniesienia tytułu własności. Przepis ten oznacza, iż z całą pewnością nie będzie potrzeby przeniesienia tytułu własności. Wniosek jest zgodny z przepisami podanymi w związku z innymi przekształceniami przedsiębiorstw państwowych, por. np. ustawę z dnia 24 czerwca 1994 r. nr 45 w sprawie ustanowienia przedsiębiorstwa Televerket jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, oraz ustawę z dnia 22 listopada 1996 r. nr 65 w sprawie ustanowienia państwowego przedsiębiorstwa usług pocztowych, art. 73. Pozostaje pytanie, czy praktyka ta prowadzi do powstania innych warunków konkurencji dla państwowych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością niż warunki podmiotów prywatnych, które oddzielają część swojej działalności w zakresie nieruchomości, tworząc spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością stanowiącą ich całkowitą własność.

Urząd Nadzoru EFTA (ESA) opublikował wytyczne w sprawie korzystania z przepisów dotyczących pomocy państwa zawartych w art. 61 porozumienia EOG w związku z transakcjami finansowymi pomiędzy przedsiębiorstwami publicznymi i organami państwowymi, por. wytyczne w sprawie pomocy państwa, rozdziały 19–20. Według tych wytycznych głównym kryterium oceny tego, czy istnieje pomoc państwa, jest tak zwana „zasada inwestora rynkowego”. Oznacza ona, iż państwo w swych poczynaniach gospodarczych musi postępować tak, jak zrobiłby to prywatny inwestor w tej samej sytuacji wobec podobnego lub porównywalnego przedsiębiorstwa prywatnego.

Punktem wyjścia w ramach prawa norweskiego jest to, iż przeniesienie praw do nieruchomości z jednego podmiotu prawnego na drugi winno być zarejestrowane tak, aby było ono ważne w odniesieniu to podmiotu trzeciego. Z tego też względu prywatni inwestorzy są zobowiązani na samym początku do rejestracji przeniesienia tytułu własności oraz do uiszczenia opłat skarbowych. Podobny punkt wyjścia oznacza, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością stanowiącą własność państwa ma podobny obowiązek zarejestrowania przeniesienia tytułu własności od państwa.

Z drugiej strony jest mało prawdopodobne, aby racjonalny inwestor wybrał rozwiązanie, w którym w związku z oddzieleniem części przedsiębiorstwa zajmującej się nieruchomościami zarejestrowałby przeniesienie tytułu własności skutkujące nałożeniem na niego podatku akcyzowego. Ponieważ takie

przeniesienie tytułu własności drogo kosztowałoby przedsiębiorstwo, trudno sobie wyobrazić, aby racjonalny inwestor wybrał takie rozwiązanie. Jest bardziej prawdopodobne, iż wybierze się rozwiązanie pozwalające na uniknięcie uiszczenia opłat, na przykład poprzez utrzymanie tytułu przy spółce matce lub też utworzenie spółki holdingowej. Opcje te nie są dostępne państwu. Kiedy państwo decyduje się zostać uczestnikiem rynku, wygodniejszym rozwiązaniem jest oddzielenie tej części przedsiębiorstwa i utworzenie z niej osobnej spółki. Stąd też państwo znajduje się w sytuacji, w której musi przenieść swe nieruchomości na inny podmiot prawny. To przemawia silnie za rejestracją przeniesienia praw, które nie koliduje z przepisami dotyczącymi pomocy państwa.

Z tego też względu Ministerstwo musi założyć, iż wyjątek od wymogu rejestracji przeniesienia praw nie postawi Statens utleiebygg AS w innej sytuacji w odniesieniu do konkurencji aniżeli sytuacja inwestora prywatnego na rynku. Wyjątek nie jest postrzegany jako kolidujący z porozumieniem EOG.

Co więcej, ogólnym założeniem jest to, że wyceny wartości nieruchomości, które mają zostać przeniesione na Statens utleiebygg AS, dokonuje się według wartości rynkowej oraz że jakiegokolwiek ewentualne przeniesienie kapitału z państwa odbywa się w ten sam, sposób, co w przypadku prywatnego inwestora wnoszącego wkład do przedsiębiorstwa.”

### *3.2. Argumenty przedstawione przez władze norweskie, zanim Urząd postanowił wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające*

Pismem z dnia 20 czerwca 2002 r. Ministerstwo Pracy i Administracji Rządowej dostarczyło informacji dotyczących warunków ramowych dla spółki Entra oraz ustanowienia jej bilansu otwarcia. Ministerstwo opisało metodę przepływów środków pieniężnych wykorzystaną do dokonania wyceny całkowitej wartości portfela nieruchomości oraz stwierdziło, iż metody tej użyto „gdyż lepiej spełnia wymogi wniosku Nr 84 do Storting (1998–99) o zapewnienie przedsiębiorstwu warunków ramowych na równi z innymi podmiotami w tym samym sektorze”. W piśmie nie przedstawiono, czy, jak i w jakim stopniu nieuiszczenie podatku akcyzowego miało wpływ na bilans otwarcia. Nie omówiono również tego, czy na mocy ustępu 3 kwestionowanej ustawy wymaga się, aby zwolnienie z podatku akcyzowego zrekompensować podwyższeniem wyceny portfela odpowiadającemu kwocie, która zostałaby uiszczona, gdyby rejestracja w rejestrze nieruchomości została potraktowana jako zmiana tytułu własności, a nie jedynie jako zmiana nazwy.

W piśmie z dnia 7 listopada 2002 r. Ministerstwo Handlu i Przemysłu zaprezentowało bardziej szczegółowo swoje argumenty już przedstawione w pracach przygotowawczych, dotyczące tego, że prywatni inwestorzy mogą decydować się na rozwiązania, które pomijają formalne przeniesienie tytułu

własności i tym samym omijają konieczność uiszczenia opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych. Ponieważ rejestracja przeniesienia tytułu własności nie jest obowiązkowa, przedsiębiorstwa mogą, bez względu na to, czy stanowią własność prywatną czy publiczną, w sposób zgodny z prawem uniknąć opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych, po prostu nie rejestrując jakiegokolwiek przeniesienia własności. Pozwolić, aby tytuł własności pozostał u pierwotnego właściciela, oznaczało dla nowego właściciela ryzyko związane z koniecznością ufności w działanie w dobrej wierze strony trzeciej. Można jednak było wyeliminować to ryzyko, rejestrując „ograniczenie prawa własności”. Rejestracja oświadczenia o ograniczeniu prawa własności nie wykluczała ryzyka postępowania egzekucyjnego/pozbawienia wierzyciela lub niewypłacalnej strony praw następcy prawnego w odniesieniu do własności nieruchomości dłużnika. Według władz norweskich metoda ta jest powszechnie stosowana przez przedsiębiorstwa prywatne, szczególnie pomiędzy związanymi ze sobą stronami.

Zdaniem ministerstwa prywatny właściciel Statsbygg najprawdopodobniej podzieliłby Statsbygg, nie stwarzając obowiązku uiszczenia opłaty rejestracyjnej lub podatku akcyzowego. Metoda ta nie stanowiła możliwej opcji w przypadku utworzenia Entra. Bierze się to między innymi z przeszkód wynikających z faktu, iż Statsbygg podlega kontroli publicznej i politycznej. Metody takie jak utrzymanie tytułu własności do nieruchomości przez Statsbygg oznaczałyby, iż Entra byłaby zależna od aprobaty organu publicznego przy transakcjach dotyczących nieruchomości. Gdyby tytuł własności pozostał przy Statsbygg, oznaczałoby to, że państwo jest zarówno najemcą, jak i posiadaczem tytułu własności do nieruchomości. Użycie takich metod względem Statsbygg/Entra zatarłoby różnicę pomiędzy oddzielnymi rolami tych dwóch podmiotów. Zadaniem Statsbygg jest być właścicielem i eksploatować niekomercyjne budynki publiczne, natomiast Entra prowadzi działalność komercyjną.

W piśmie z dnia 7 listopada 2002 r. ministerstwo przytoczyło również argument przeciwko stosowaniu art. 61 porozumienia EOG, o którym nie wspomniano w cytowanych powyżej pracach przygotowawczych. Ministerstwo powtórzyło, iż wartość portfela nieruchomości oparto na metodzie „kapitalizacji netto”. W skrócie, metoda ta oznacza, iż przyszły wpływ środków pieniężnych nieruchomości (czynsz netto wynikający z istniejących umów plus wycena przyszłego czynszu netto po wygaśnięciu istniejących umów) jest obniżany do wartości obecnej przy pomocy wskaźnika uwzględniającego wymóg odpowiedniej stopy zwrotu. Stopę tę ustalono na 9,5 %, gdyż odzwierciedlała ona odniesienie do podobnych prywatnych podmiotów działających w tym sektorze. Według ministerstwa, gdyby opłaty związane z dokumentami i opłaty rejestracyjne były wymagalne, koszty zostałyby uaktywnione jako składnik majątku, a wartość nieruchomości zostałaby odpowiednio obniżona. Tak więc, nie obniżyłoby to całkowitego bilansu Entra lub całkowitej wyceny majątku. Natomiast gdyby wprowadzono podatek akcyzowy bez dostosowania wartości nieruchomości, skutkowałoby to „wyższą wartością całkowitego majątku, dając w rezultacie stopę zwrotu wynoszącą jedynie 9,1 %, co stanowi poziom dużo niższy aniżeli wymagany przez Entra Eiendom AS. Postawiłoby to Entra

Eiendom AS w znacząco niekorzystnej sytuacji w porównaniu z podmiotami prywatnymi”.

Pismem z dnia 4 czerwca 2003 r. Ministerstwo Handlu i Przemysłu przedstawiło dodatkowe informacje i argumenty dotyczące, między innymi, środków wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa prywatne. Ponadto ministerstwo powtórzyło argumenty z pisma z dnia 7 listopada 2002 r. co do tego, dlaczego uważa, iż nieuiszczenie opłaty nie ma wpływu na strukturę kapitałową przedsiębiorstwa, jego solidność i całkowitą wartość.

Tytułem dodatkowego, trzeciego argumentu za niepostrzeganiem zwolnienia z podatku akcyzowego jako pomocy, ministerstwo odwołało się do tzw. „zasady ciągłości” obowiązującej w prawie norweskim. Stwierdziło, iż zasada ta jest określeniem zbiorowym szeregu przepisów, które przewidują, iż przedsiębiorstwo uzyskujące własność przejmuje pozycję prawną przedsiębiorstwa przenoszącego własność. Celem zasady ciągłości jest ułatwienie połączeń i podziałów. W przypadku, gdy ma zastosowanie zasada ciągłości, uważa się, że sytuacja prawna przedsiębiorstwa przenoszącego własność ma ciągłość w przedsiębiorstwie uzyskującym własność. Według ministerstwa ciągłość podatków i opłat jest istotnym aspektem tej zasady. Rzeczywiście, ustawa o rejestracji rozumiana w świetle ustawodawstwa na temat spółek oznacza, iż reorganizacja działalności prywatnej w szeregu przypadków może występować bez wymagania uiszczenia opłat rejestracyjnych i opłat związanych z dokumentami. Na tej podstawie ministerstwo twierdziło, że zwolnienie jest środkiem ogólnym, który nie stanowi pomocy państwa w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG. Punkt 9 wniosków w piśmie z dnia 4 czerwca 2003 r. brzmi następująco:

„Powszechny system w zakresie opłaty rejestracyjnej i opłaty związanej z dokumentami stanowi, iż zasada ciągłości decyduje o tym, czy procesy przekształceń, zarówno publiczne jak i prywatne, mogą być dokonywane jako zmiana nazwy w odniesieniu między innymi do przepisów dotyczących opłaty rejestracyjnej i opłaty związanej z dokumentami. Celem zasady ciągłości jest ułatwienie realizacji połączeń, podziałów i restrukturyzacji, które uważa się za pożądane ze społeczno-gospodarczego punktu widzenia. Specjalne ustawodawstwo oraz zwrot należnej opłaty związanej z dokumentami wynikającej z reorganizacji zakładów hydroenergetycznych/energetycznych są wynikiem tych samych okoliczności. Stąd też praktyka ta jest środkiem ogólnym, który według utrwalonego orzecznictwa nie stanowi pomocy państwa w myśl art. 61 porozumienia EOG.”

### 3.3. Argumenty przedstawione przez władze norweskie po wszczęciu przez Urząd formalnego postępowania wyjaśniającego

W piśmie z Ministerstwa Handlu i Przemysłu z dnia 16 września 2004 r. władze norweskie skomentowały decyzję o wszczęciu przez Urząd formalnego postępowania wyjaśniającego. W opinii rządu norweskiego żadne z warunków art. 61 ust. 1 porozumienia EOG nie były spełnione. Stąd nieuiszczenie przez Entra podatku akcyzowego nie stanowi pomocy państwa w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

Ministerstwo powtórzyło, po pierwsze, swój argument przedstawiony wcześniej, iż środek nie stanowi korzyści dla Entra. Nie zmienił on struktury kapitałowej, solidności oraz całkowitej wartości przedsiębiorstwa. Gdyby opłaty związane z dokumentami i opłaty rejestracyjne były należne w bilansie otwarcia, istniałby alternatywny bilans otwarcia. Ministerstwo stwierdziło, iż w ocenie rządu norweskiego omawiany środek podatkowy nie powinien być wyraźnie oddzielony od bilansu otwarcia spółki. Ponadto celem głównego przepisu dotyczącego opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych jest opodatkowanie rzeczywistych przeniesień własności pomiędzy różnymi podmiotami gospodarczymi. W przypadku gdy przeniesienie jest jedynie pozorne, a podmioty uzyskujące i przenoszące własność są w zasadzie te same, główną zasadą w prawie norweskim, zdaniem ministerstwa, byłoby, aby pozwolić przedsiębiorstwu uzyskującemu własność utrzymać pozycję prawną przedsiębiorstwa przenoszącego własność (zasada ciągłości). Ministerstwo uważa, że zasada ciągłości nie ogranicza się do poszczególnych przeniesień, ale jest postrzegana jako główna zasada w przypadkach, w których podmiot uzyskujący i podmiot przenoszący własność są w zasadzie te same. Z tego też względu zdaniem władz norweskich Entra nie została zwolniona z opłaty, którą zwykle ponoszą budżety przedsiębiorstw.

Po drugie, ministerstwo odniosło się do tego, iż przeniesienia tytułu własności w omawianej sprawie na mocy ustępu 3 kwestionowanej ustawy dokonano jako zmiany nazwy, a nie przeniesienia tytułu własności. Stąd też nigdy nie nastąpiło nałożenie obowiązku uiszczenia przez Entra opłaty związanej z dokumentami, nie było też, zdaniem władz norweskich, utraty przychodów podatkowych, a zatem wykorzystanie państwowych zasobów finansowych nie miało miejsca.

Po trzecie, władze norweskie twierdziły, iż omawiany środek nie miał wpływu na wymianę handlową pomiędzy umawiającymi się stronami. Ministerstwo uznało, że badania rynkowe są w stanie wykazać, czy rynek nieruchomości w zakresie miejskich lokali gospodarczych w Norwegii ma charakter jedynie krajowy i nie podlega konkurencji transgranicznej. Ministerstwo uznało, że poza zagranicznymi inwestycjami w instytucje finansowe inwestorzy nie pochodzący z Norwegii nie prowadzili działalności na norweskim rynku nieruchomości.

Po czwarte, ministerstwo twierdziło, że zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych nie stanowi środka selektywnego. Ministerstwo odniosło się do tego, iż głównym kryterium zastosowania art. 61 ust. 1 porozumienia EOG do środka podatkowego jest to, aby środek ten stanowił wyjątek w stosowaniu systemu podatkowego faworyzujący niektóre przedsiębiorstwa w państwie EFTA. Należałoby zatem w pierw określić wspólny, mający zastosowanie system. Jeżeli dany środek stanowi odstępstwo od wspólnego systemu, trzeba zbadać, czy odstępstwo to jest uzasadnione charakterem bądź też ogólną strukturą systemu podatkowego. Ministerstwo uznało, iż praktyka polegająca na zmianie nazwy jako postępowanie zmierzające do przeniesienia tytułu własności nie stanowi odstępstwa od systemu podatkowego. W przypadku, gdyby Urząd ustalił, iż praktyka taka stanowi odstępstwo od systemu podatkowego, ministerstwo uznało takie odstępstwo za uzasadnione charakterem bądź też ogólną strukturę systemu podatkowego.

Wreszcie, ministerstwo odniosło się do decyzji Komisji C 27/99 z dnia 5 czerwca 2002 r. <sup>(1)</sup> dotyczącej zwolnień z podatków od przeniesienia własności w przypadku przekształcenia niektórych przedsiębiorstw publicznych w spółki akcyjne we Włoszech. Według ministerstwa rzeczywista sytuacja w przypadku włoskim była podobna do omawianej sprawy i można poczynić te same uwagi. Ministerstwo stwierdziło, że odstępstwo jest uzasadnione charakterem bądź też ogólną strukturą systemu podatkowego i nie stanowi pomocy państwa w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

Pismem z dnia 30 czerwca 2005 r. Ministerstwo Handlu i Przemysłu przedłożyło kolejne argumenty co do tego, dlaczego zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych nie stanowi korzyści gospodarczej dla Entra. Ministerstwo odniosło się do tego, iż bilans otwarcia dla Entra przygotowano przy wykorzystaniu metody wartości bieżącej netto (NPV). Przyszłe spodziewane przepływy środków pieniężnych z każdego budynku zostały oszacowane i zdyskontowane przy użyciu wymaganej stopy zwrotu. Stopę zwrotu ustalono przy pomocy modelu wyceny aktywów kapitałowych po porównaniu innych konkurencyjnych przedsiębiorstw zajmujących się nieruchomościami. Kapitał własny ustalono w przybliżeniu na 40 %, co było porównywalne z innymi podobnymi przedsiębiorstwami.

Ministerstwo uznało, iż obliczona wartość nieruchomości jest najlepszym szacunkiem tego, co inwestor, „który nie musi uiszczać opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych”, byłby gotów zapłacić za portfel. Jeżeli nabywca portfela (w tym przypadku Entra) musiałby uiścić opłaty związane z dokumentami i opłaty rejestracyjne, cena, którą inwestor byłby gotów zapłacić, uległaby obniżeniu o kwotę odpowiadającą wysokości opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych. Wartość środków trwałych dotycząca nieruchomości w bilansie została obniżona o tę samą kwotę, podczas gdy finansowe środki trwale zostałyby podwyższone o tę samą kwotę, tak że całkowita wartość aktywów pozostałaby niezmienną. Po stronie pasywów kapitał własny oraz całkowite zadłużenie nie zmieniłyby się, choć zadłużenie krótkoterminowe wzrosłoby o wysokość odpowiadającą wartości opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych. Ministerstwo stwierdziło, iż pozycja finansowa spółki Entra nie zmieniła się w wyniku zwolnienia z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych.

Ministerstwo przyznało, iż nie można wyciągać ogólnego wniosku, że sprzedający nieruchomość zawsze będzie tym, który *de facto* jest obciążony podatkiem akcyzowym, gdyż zależy to od okoliczności. Niemniej jednak w omawianej sprawie to sprzedający zostaje obciążony, gdyż metoda wyceny nieruchomości użyta w odniesieniu do Entra oznacza, że (nieoficjalne tłumaczenie Urzędu): „w takim przypadku, oraz wtedy, gdy używa się metody NPV, wszystkie rodzaje kosztów związanych z zakupem zostaną odliczone od ceny zakupu, gdyż wszystkie elementy są częścią samej metody wyceny wartości, ponieważ w przeciwnym razie kupujący nie uzyskałby wymaganej stopy zwrotu ...”.

<sup>(1)</sup> Dz.U. L 77 z 24.3.2003, str. 21.



### 3.4. Uwagi od zainteresowanych stron

Pismem z dnia 4 maja 2005 r. kancelaria prawnicza Selmer, reprezentująca Entra, przedstawiła swoje uwagi do decyzji Urzędu o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. Kancelaria twierdziła, iż zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych nie stanowi korzyści dla Entra oraz iż zwolnienie jest zgodne z charakterem i ogólną logiką norweskiego systemu.

Po pierwsze, kancelaria odniosła się do tego, iż zdecydowano o utworzeniu spółki z kapitałem własnym wynoszącym 40 % kapitału całkowitego. W rezultacie tego, gdyby Entra musiała uiścić opłaty związane z dokumentami i opłaty rejestracyjne, wartość nieruchomości zostałaby obniżona o kwotę odpowiadającą wysokości opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych, a państwo norweskie musiałoby wnieść tę samą kwotę do spółki, aby utrzymać kapitał własny na poziomie 40 %. Kancelaria uznała, iż nie zmieniło to sytuacji gospodarczej spółki oraz iż Entra nie uzyskała żadnej korzyści gospodarczej.

Po drugie, kancelaria stwierdziła, że wszystkie reorganizacje państwowe odbyły się w sposób konsekwentny w oparciu o zasadę ciągłości, oraz odniosła się do reorganizacji Norweskiej Korporacji Nadawczej (NRK), Telenora, Krajowego Przedsiębiorstwa Kolejowego (NSB), Posten Norge, Avinora, Mesta i Statkrafta. Z tego też względu kancelaria Selmer uznała, iż zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych jest zgodne z charakterem i ogólną logiką norweskiego systemu.

## 4. Ustawodawstwo norweskie dotyczące opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych przy rejestracji przeniesienia własności nieruchomości

### 4.1. Co powoduje obowiązek uiszczenia opłaty związanej z dokumentami i opłaty rejestracyjnej?

Wszystkie nieruchomości w Norwegii są wyszczególnione w rejestrze nieruchomości („Eiendomsregisteret”), który, od 1995 r. zawiera informacje z „Tinglysingsregisteret/Grunnboken” oraz „GAB-registeret (Grundeiendommer, Adresser og Bygninger)”<sup>(1)</sup>.

Tinglysingsregisteret ustanowiono zgodnie z ustawą rejestracyjną z 1935 r. nr 2 („Lov om tinglysing”). Każda nieruchomość jest oznaczana poprzez identyfikację rejestracyjną, pod którą można wprowadzić dane dotyczące własności, tytułu oraz obciążeń itp. Rejestr zawiera między innymi informacje dotyczące różnych praw i obowiązków wobec danej nieruchomości. Zaintereso-

wane strony działające w dobrej wierze mają prawo polegać na informacjach zawartych w rejestrze nieruchomości.

Zgodnie z sekcją 7 ust. 1 ustawy o opłatach związanej z dokumentami z 1975 r. nr 59 („Lov om dokumentavgift”) rejestracja przeniesienia tytułu własności („hjemmelsoverføring”) nieruchomości powoduje obowiązek uiszczenia opłat związanych z dokumentami („dokumentavgift”). Stopa podatku wynosi 2,5 % wartości sprzedaży nieruchomości. Nowy posiadacz tytułu własności jest zobowiązany uiścić opłatę, por. sekcje 2–6 rozporządzenia w sprawie opłat związanych z dokumentami, Ministerstwo Finansów, dnia 16 września 1975 r. z późniejszymi zmianami.

Ponadto rejestracja przeniesienia tytułu własności w rejestrze nieruchomości podlega opłacie rejestracyjnej („tinglysingsgebyr”) zgodnie z ustawą o opłatach sądowych z 1982 r. nr 86 („Rettsgebyrloven”). Kiedy utworzono Entra, opłatę tę ustalono w wysokości 982 NOK (około 123 EUR) od zarejestrowanego dokumentu. Przepisy dotyczące nakładania opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych są identyczne.

Jak wspomniano powyżej, podatek akcyzowy jest należny przy rejestracji przeniesienia tytułu własności na inny podmiot prawny („hjemmelsoverføring”). W rezultacie, jeżeli nie ma miejsca przeniesienie tytułu własności na inny podmiot prawny, a zachodzi jedynie zmiana nazwy tego samego podmiotu prawnego w rejestrze („grunnboken”), nie jest należny żaden podatek akcyzowy.

Nie ma prawnego obowiązku rejestracji („tinglyse”) praw związanych z nieruchomością (własności itp.) w rejestrze. Aby przeprowadzić przeniesienie własności, nie jest konieczna rejestracja przeniesienia tytułu własności. Niemniej jednak posiadacz praw może zdecydować o rejestracji swoich praw w celu ochrony ich przed stronami trzecimi.

### 4.2. Kiedy oznaczenie posiadacza tytułu własności może być zmienione bez konieczności zapłaty podatku akcyzowego?

Praktyka dotycząca płatności podatków akcyzowych od 1990 r. do dnia 1 lipca 2005 r. – a więc w czasie, kiedy utworzono Entra – opisana jest w dwóch zestawach okólników, mianowicie okólniku G-37/90 z dnia 25 maja 1990 r. norweskiego Ministerstwa Sprawiedliwości oraz corocznych okólnikach norweskiej Dyrekcji ds. Ceł i Akcyzy (NCE) („Toll- og Avgiftsdirektoratet”)<sup>(2)</sup>. Zgodnie z punktem 1.1 tych ostatnich okólników, zwolnienia z opłaty skarbowej nie przyznaje się, chyba że istnieje ku temu bezpośrednia podstawa prawna w ustawie o opłatach związanych z dokumentami lub w decyzjach Parlamentu<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> Źródło: Statens Kartverk – Tinglysingen, patrz: <http://www.statkart.no/IPS/tinglysing/?module=Articles;action=ArticleFolder.publicOpenFolder;ID=2207>

<sup>(2)</sup> por. między innymi Dokumentavgift 2000 – S12-DOK-2001 i Rundskriv nr 12/2005 S, do którego poczynione jest odniesienie poniżej. Patrz również [http://www.toll.no/upload/dokumentavgift1\\_1.pdf](http://www.toll.no/upload/dokumentavgift1_1.pdf)

<sup>(3)</sup> Tekst brzmi następująco w języku norweskim: „Det gis ikke fritak for dokumentavgift med mindre det er direkte hjemmel i loven eller stortingsvedtak”.



## (i) Połączenia przedsiębiorstw

W przypadku połączeń nie istnieje, według norweskiego Ministerstwa Sprawiedliwości, przeniesienie prawa własności dla celów ustawy o opłatach związanych z dokumentami. Wystarczy zatem, aby połączenie zostało zarejestrowane w rejestrze nieruchomości poprzez potwierdzenie, iż przedsiębiorstwo dokonało połączenia z innym przedsiębiorstwem. Takie potwierdzenie może być wystawione przez rejestr spółek i nie powoduje konieczności uiszczenia opłaty rejestracyjnej i podatku akcyzowego. Dotyczy to połączenia pomiędzy spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością w myśl sekcji 14 ust. 7 ustawy nr 59 z dnia 4 czerwca 1976 r. („ustawa o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością”) <sup>(1)</sup>, oraz innych połączeń podejmowanych w oparciu o rozdział 14 tej samej ustawy oraz połączeń pomiędzy kasami oszczędnościowymi (rozdział 8 ustawy nr 1 z dnia 24 maja 1961 r.; „ustawa o kasach oszczędnościowych”) <sup>(2)</sup>.

## (ii) Podziały na mocy ustawy o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością z 1976 r.

Tam gdzie, w przypadku podziałów, własność nieruchomości została przeniesiona z przedsiębiorstwa pierwotnego („A”) do przedsiębiorstwa, które zostało oddzielone („B”), zarówno okólnik G-37/90, jak i punkt 1.4 w corocznych okólnikach norweskiej Dyrekcji ds. Ceu i Akcyzy przewidywały, iż uiszczona musi być zarówno opłata rejestracyjna, jak i opłata związana z dokumentami <sup>(3)</sup>.

Natomiast w przypadku, gdy nieruchomość pozostawała w przedsiębiorstwie pierwotnym (A), z którego oddzielono część (B), nie było obowiązku uiszczenia opłaty rejestracyjnej i opłaty związanej z dokumentami <sup>(4)</sup>. Powodem tego jest, że w tym przypadku nieruchomość nie jest przenoszona na inny podmiot prawny (co miałoby miejsce, gdyby własność nieruchomości została przeniesiona na przedsiębiorstwo, które zostało oddzielone).

## (iii) Przeniesienie własności ze współwłasności na formę spółki osobowej

W omawianym okresie przeniesienie własności nieruchomości ze współwłasności do spółki osobowej lub spółki komandytowej (bądź też odwrotnie) oznaczało przeniesienie własności z jednego podmiotu prawnego na inny. Stąd zarówno okólnik G-37/90, jak i punkt 1.5 w corocznych okólnikach norweskiej

<sup>(1)</sup> Odniesienie również do ustawy nr 44 oraz ustawy nr 45 z dnia 13 czerwca 1997 r., odpowiednio w sprawie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz publicznych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością.

<sup>(2)</sup> Odniesienie do okólnika G-37/90, strona 1, do punktu 1.3. w *Dokumentavgift 2000* oraz do punktu 1.3 w *Rundskriv nr. 12/2005 S.*

<sup>(3)</sup> Urząd wskazuje na uwagę poczynioną przez rząd norweski w punkcie 4.3 w piśmie z dnia 4 czerwca 2003 r., że powinno się przedyskutować „czy rejestracja dokumentu powinna być wymagana jako wyraz przeniesienia tytułu własności. Kwestia ta jest rozważana w Ministerstwie Sprawiedliwości”. Niemniej jednak pozostaje fakt, że kolejne okólniki rządowe utrzymywały to stanowisko do czerwca 2005 r. i zmieniły praktykę rejestracji w odniesieniu do rejestracji dokonywanych po tej dacie.

<sup>(4)</sup> Jest tak nawet wtedy, gdy przedsiębiorstwo, które zostało oddzielone (B) przejmuje nazwę przedsiębiorstwa pierwotnego (A), ponieważ w rzeczywistości właściciel nieruchomości pozostaje ten sam, mianowicie jest nim przedsiębiorstwo pierwotne (A). Będzie to uznane jedynie za zmianę nazwy. Patrz również: opinia norweskiego Ministerstwa Sprawiedliwości opublikowana w U87-4.

Dyrekcji ds. Ceu i Akcyzy stwierdzały, iż spowoduje to konieczność uiszczenia podatku akcyzowego.

## (iv) Przeniesienie z jednej formy korporacyjnej na inną

Sytuacja, której nie wymienia się w okólniku, to sytuacja, w której przedsiębiorstwo przekształca się z jednej korporacji w inną. W piśmie rządu norweskiego z dnia 4 czerwca 2002 r. stwierdza się, iż główną zasadą w takich sytuacjach jest to, iż „musi mieć miejsce przeniesienie tytułu własności. W związku z tym konieczne jest uiszczenie opłat rejestracyjnych i opłat związanych z dokumentami. Tak stosowano ustawodawstwo w praktyce”. Niemniej jednak rząd norweski twierdzi, iż powinno być możliwe rozważenie wyjątków od tej zasady w oparciu o kwestie związane z zasadą ciągłości <sup>(5)</sup>.

W odpowiedzi na to Urząd zwraca uwagę, że Sąd Apelacyjny (*Frostatting Lagmannsrett*) postanowieniem z dnia 9 października 1997 r. opublikowanym w LF-1997-671 utrzymywał, iż przekształcenie z „*kommandittselskap*” na „*aksjeselskap*” („*North West Terminalen AS*”) powodowało konieczność uiszczenia podatku akcyzowego. W tym względzie, Lagmannsrett odniósł się do wyżej wymienionych okólników Ministerstwa Sprawiedliwości oraz Dyrekcji ds. Ceu i Akcyzy i stwierdził, iż z ustawy o opłatach związanych z dokumentami wynika, że opłata powinna być uiszczona, chyba że inaczej stanowi bezpośrednio ustawa lub przepisy utworzone zgodnie z tą ustawą. Ponieważ nowe przedsiębiorstwo było innym podmiotem prawnym aniżeli przedsiębiorstwo pierwotne, nie miało znaczenia, że byli to ci sami właściciele, którzy kontynuowali swą działalność w nowym przedsiębiorstwie i tym samym jedyną rzeczywistą zmianą była forma, pod jaką przedsiębiorstwo prowadziło swą działalność.

Ponadto można odnieść się do sprawy, o której mowa w załączniku nr 1 do pisma rządu norweskiego z dnia 4 czerwca 2002 r., w którym władze norweskie odmówiły zwolnienia z opłaty operacji przekształcenia „*selveiende institusjon*” w „*allmenaksjeselskap*”.

## (v) Przeniesienie własności z gminy na oddzielny podmiot prawny będący w pełni własnością gminy

Na spotkaniu władz norweskich z Urzędem dnia 19 maja 2005 r. władze norweskie wskazały, iż jest bardzo prawdopodobne, że na mocy okólników obowiązujących w czasie utworzenia Entra, opłata skarbową byłaby poniesiona w związku z reorganizacją, w której własność budynku przeniesiono z gminy na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będącą własnością tejże gminy. Natomiast od jakiegoś czasu stosowaną praktyką było to, iż nie ponoszono żadnej opłaty skarbowej w odniesieniu do przenoszenia tytułów własności w związku z reorganizacjami zgodnie z ustawą norweską z dnia 29 stycznia 1999 r. w sprawie przedsiębiorstw międzygminnych <sup>(6)</sup>.

<sup>(5)</sup> Por. punkt 7 lit. h) pisma.

<sup>(6)</sup> Por. np. punkt 3.9 w *Rundskriv nr 12/2005 S.*

(vi) Praktyka po dniu 1 lipca 2005 r.

Ponieważ rejestracji zmiany nazwy w rejestrze nieruchomości dokonano w związku z utworzeniem spółki Entra, opisane powyżej przepisy stanowią właściwe porównanie z przepisem w ustępie 3 kwestionowanej ustawy. Należy jednakowoż wspomnieć, że dnia 21 czerwca 2005 r. Ministerstwo Sprawiedliwości przyjęło nowy okólnik (G-6/05) w sprawie procedury przenoszenia własności nieruchomości w związku z połączeniami, podziałami i przekształceniami przedsiębiorstw<sup>(1)</sup>. Nowy okólnik wprowadził z mocą od 1 lipca 2005 r. nową praktykę dotyczącą sytuacji, w których oznaczenie posiadacza tytułu prawnego może być zmienione bez uznania takiej operacji za przeniesienie tytułu własności. Według nowego okólnika rejestracja w związku z podziałami w oparciu o zasadę ciągłości będzie teraz traktowana w ten sam sposób, co połączenia w odniesieniu do przepisów dotyczących podatków akcyzowych i tym samym nie będzie już podlegała opłacie skarbowej. To samo dotyczy przekształceń przeprowadzanych w oparciu o przepisy zawarte w rozdziale 13, 14 i 15 ustawy o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością oraz ustawy o publicznych spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością.

Natomiast według nowego okólnika podatek akcyzowy będzie nadal należny wtedy, gdy własność nieruchomości jest przenoszona na podstawie zestawu przepisów nie opartych na ciągłości (na przykład połączenie spółek jawnych („ansvarlige selskaper”). Przeniesienie z jednej formy spółki na inną, na przykład ze spółki jawnej na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będzie również nadal podlegać podatkowi akcyzowemu.

### 5. Inne reorganizacje przedsiębiorstw publicznych

Jak podano w piśmie władz norweskich z dnia 4 czerwca 2003 r., w przypadku innych reorganizacji stosowano przepisy podobne do kwestionowanej ustawy (Posten AS, NSB AS, Mesta AS, Avinor AS, Telenor AS oraz zakłady opieki zdrowotnej)<sup>(2)</sup>.

Urząd zwraca uwagę, że miały również miejsce inne reorganizacje, w przypadku których nie przyjęto przepisu podobnego do tego, który jest zawarty w kwestionowanej ustawie. Reorganizacje, o których dowiedział się Urząd i w których nie przyjęto takiego przepisu, obejmują ustanowienie BaneTele AS, Secora AS i Statkraft AS.

<sup>(1)</sup> „Rundskriv G-6/05: Den tinglysmessige fremgangsmåten når fast eiendom blir overført i forbindelse med fusjon, fisjon og omdanning”. Okólnik można znaleźć na stronie internetowej Ministerstwa Sprawiedliwości: <http://odin.dep.no/jd/norsk/dok/regelverk/rundskriv/012081-250018/dok-bn.html>

<sup>(2)</sup> W przypadku niektórych reorganizacji w pracach przygotowawczych nie podano powodów zwolnień. W przypadku innych omawiany przepis jest postrzegany jako odejście od normalnych przepisów dotyczących podatku akcyzowego. Stwierdza się ponadto, iż przepis ten odpowiada podobnemu przepisowi w odniesieniu do innych przekształceń przedsiębiorstw państwowych w publiczne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Wreszcie, często mówi się, że omawiany przepis odpowiada podejściu dotyczącemu przeniesienia własności nieruchomości w przypadku połączeń publicznych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i banków.

BaneTele AS jest dostawcą ogólnokrajowej szerokopasmowej sieci światłowodowej. Tę spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością utworzono dnia 1 lipca 2001 r. Przed tą datą prowadzona działalność stanowiła część zadań Krajowego Zarządu Kolei („Jernbaneverket”). BaneTele jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością będącą w 100 % własnością państwa norweskiego, a reprezentowaną przez Ministerstwo Handlu i Przemysłu. Krajowy Zarząd Kolei jest odpowiedzialny za zarządzanie krajową siecią kolejową w imieniu Ministerstwa Transportu i Komunikacji. Wniosek o utworzenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością BaneTele przedstawiono Parlamentowi w St.prp. nr 80 (2000–2001) *Omdanning av BaneTele til aksjeselskap*<sup>(3)</sup> oraz Ot.prp. nr 93 (2000–2001) *Om lov om omdanning av Jernbaneverkets kommersielle televirksomhet til aksjeselskap*<sup>(4)</sup>. Ot.prp. nr 93 (2000–2001) oraz kolejna ustawa (ustawa z dnia 15 czerwca 2001 r.) nie zawierają żadnego przepisu podobnego do ustępu 3 kwestionowanej ustawy.

Secora AS jest wyspecjalizowanym wykonawcą w sektorze budownictwa bezpiecznych i efektywnych portów morskich oraz przybrzeżnych kanałów żeglugowych. Tę spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością utworzono dnia 1 stycznia 2005 r. Działalnością spółki wcześniej zajmował się wydział produkcyjny Norweskiej Administracji Przybrzeżnej („Kystverket”). Secora AS jest w 100 % własnością państwa norweskiego i jest reprezentowana przez Ministerstwo Rybołówstwa i Spraw Przybrzeżnych. Norweska Administracja Przybrzeżna jest norweską agencją krajową ds. zarządzania przybrzeżnego, bezpieczeństwa morskiego i komunikacji morskiej. Wniosek o utworzenie Secora AS przedstawiono w St.prp. nr 1 (2004–2005) *Om omdanning av Kystverkets produksjonsvirksomhet til statlig aksjeselskap m.m.*<sup>(5)</sup> oraz w Ot.prp. nr 20 (2004–2005) *Om lov om omdanning av Kystverkets produksjonsvirksomhet til statsaksjeselskap*<sup>(6)</sup>. Ot.prp. nr 20 (2004–2005) oraz kolejna ustawa (ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.) nie zawierają żadnego przepisu podobnego do ustępu 3 kwestionowanej ustawy.

Statkraft AS jest największym producentem energii elektrycznej w Norwegii. Tę spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością utworzono dnia 1 października 2004 r. Spółka była wcześniej przedsiębiorstwem państwowym („Statsforetak (SF)”), a przedsiębiorstwo państwowe Statkraft SF nadal istnieje jako formalny właściciel Statkraft AS. Pierwszy wniosek o utworzenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawiono Parlamentowi w St.meld. nr 22 (2001–2002) *Et mindre og bedre statlig eierskap*<sup>(7)</sup> oraz zaraz potem w St.prp. nr 53 (2003–2004) *Statens eierskap i Statkraft SF*<sup>(8)</sup> i w Ot.prp. nr 63 (2003–2004) *Om lov om omorganisering av Statkraft SF*<sup>(9)</sup>. W St. prp. nr 53 (2003–2004) rząd stwierdził, że

<sup>(3)</sup> Patrz <http://www.odin.dep.no/repub/00-01/stprp/80>

<sup>(4)</sup> Patrz <http://www.odin.dep.no/repub/00-01/otprp/93>

<sup>(5)</sup> Patrz <http://www.odin.dep.no/filarkiv/226433/STP0405001-T06-TS.pdf>

<sup>(6)</sup> Patrz <http://www.odin.dep.no/repub/04-05/otprp/20>

<sup>(7)</sup> Patrz <http://odin.dep.no/nhd/norsk/dok/regpubl/stmeld/024001-040006/dok-bn.html>

<sup>(8)</sup> Patrz <http://www.odin.dep.no/filarkiv/208116/STP0304053-TS.pdf>

<sup>(9)</sup> Patrz <http://odin.dep.no/filarkiv/207892/OTPO304063-TS.pdf>

reorganizacja pociągnie za sobą konieczność uiszczenia przez Statkraft AS podatku akcyzowego (nieoficjalne tłumaczenie Urzędu) „zgodnie z normalnymi przepisami ustawy” w sprawie podatków akcyzowych oraz że koszty obniżą nadwyżkę przedsiębiorstwa i tym samym podstawę dywidend. Podatki akcyzowe oszacowano na 1 500 milionów NOK (w przybliżeniu 188 milionów EUR) <sup>(1)</sup>.

## II. OCENA

### 1. Istnienie pomocy państwa

Art. 61 ust. 1 porozumienia EOG ma następujące brzmienie:

„Z wyjątkiem przypadków, kiedy zostanie przewidziane inaczej w niniejszym porozumieniu, jakkolwiek pomoc przyznana przez państwa członkowskie WE, państwa EFTA lub w drodze środków państwowych w jakiegokolwiek postaci, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw lub też wytwarzanie niektórych towarów, jest, w zakresie, w którym ma wpływ na wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami, niezgodna z funkcjonowaniem niniejszego porozumienia.”

Aby środek został uznany za pomoc państwa na mocy art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, musi spełniać wszystkie następujące cztery warunki:

1. Pomoc musi być przyznana przez państwo lub z zasobów państwowych;
2. Pomoc musi przynosić beneficjentom korzyść, która obniża koszty, jakie zwykle ponoszą w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej;
3. Korzyść musi być określona lub selektywna w tym sensie, że faworyzuje niektóre przedsiębiorstwa lub wytwarzanie niektórych towarów;
4. Pomoc musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji oraz mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami.

Chociaż Urząd w swej decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego wysunął wstępny wniosek, iż wszystkie

wymienione warunki zostały spełnione, rząd norweski twierdził, iż żaden z warunków nie został spełniony <sup>(2)</sup>. Urząd musi zatem zbadać zwolnienie z podatku akcyzowego w świetle odpowiedniego orzecznictwa, aby stwierdzić, czy zwolnienie to stanowi pomoc państwa w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

#### 1.1. Pomoc musi być przyznana przez państwo lub z zasobów państwowych

Odnosnie do pierwszego warunku wspomnianego powyżej, według utrwalonego orzecznictwa <sup>(3)</sup> warunek ten jest spełniony, gdy dany środek bezpośrednio lub pośrednio pociąga za sobą jakąś formę finansowego obciążenia funduszy publicznych.

W swej decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Urząd wysunął wstępny wniosek, iż przepis w ustępie 3 kwestionowanej ustawy oznacza, że należy w innych przypadkach podatek akcyzowy nie został uiszczony. Owo zwolnienie z uiszczenia podatku akcyzowego oznaczało bezpośrednią utratę przychodów podatkowych dla państwa norweskiego, co było równoznaczne z wykorzystaniem zasobów państwowych. Z tego też względu Urząd wysunął wstępny wniosek, iż pierwszy warunek jest spełniony.

Jednakże w swych uwagach do decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego władze norweskie twierdziły <sup>(2)</sup>, że skoro obowiązek uiszczenia przez Entra opłaty związanej z dokumentami nigdy nie zaistniał (ponieważ „przeniesienia tytułu własności w omawianym przypadku dokonano jako zmiany nazwy, a nie jako przeniesienia tytułu własności”), nie było żadnej utraty przychodów podatkowych i tym samym żadnego wykorzystania zasobów państwowych.

Urząd nie może się zgodzić z tym argumentem. Korzyść w postaci zwolnienia z podatku objętą art. 61 ust. 1 przynajmniej się zazwyczaj w postaci wyraźnego zwolnienia. Jednakże ponieważ art. 61 ust. 1 skupia się na skutku działania, a nie przyczynach formalnych, krajowego systemu prawnego, obejmuje on również sytuacje, w których ulga podatkowa jest udzielana pośrednio poprzez odniesienie do konkretnego pojęcia prawnego (w tym przypadku „zmiany nazwy”), z którego wynika, że żaden podatek nie powinien być uiszczany. W obu sytuacjach, oraz w odniesieniu do omawianej sprawy, skutek jest taki, że rejestracja w rejestrze nieruchomości mogłaby się odbyć bez powodowania konieczności uiszczenia podatku akcyzowego tylko ze względu na konkretny przepis prawny. Żadna tego typu rejestracja zwolniona z podatku nie mogłaby mieć miejsca, gdyby nie ten szczególny przepis.

<sup>(1)</sup> Tekst ma następujące brzmienie w języku norweskim: „Den foreslåtte omorganiseringen av Statkraft vil medføre at det påløper dokumentavgift til staten, jf Stortingets vedtak om dokumentavgift § 1 første ledd. Utgiften vil være i størrelsesorden 1,5 milliarder kroner. Departementet legger til grunn at Statkraft betaler dokumentavgift i tråd med lovens normalordning. Utgifter til dokumentavgift vil redusere overskuddet til selskapet og dermed også utbyttegrunnlaget”.

<sup>(2)</sup> Pismo z dnia 16 września 2004 r. z Ministerstwa Handlu i Przemysłu.

<sup>(3)</sup> Por. sprawy połączone 67/85, 68/85 oraz 70/85 Van der Kooy przeciwko Komisji [1988] ECR 219; sprawa C-290/83, Komisja przeciwko Francji [1985] ECR 439; sprawa C-482/99 Republika Francuska przeciwko Komisji [2002] ECR I-4397; sprawa C-379/98 Preussen Elektra AG przeciwko Schleswig AG [2001] ECR-I 2099.



We wniosku do Parlamentu <sup>(1)</sup> rząd norweski stwierdził, iż ma poważne wątpliwości co do tego, czy przeniesienie własności nieruchomości ze Statsbygg do Entra spowoduje konieczność uiszczenia podatku akcyzowego. Niemniej jednak, jak pokazano poniżej w punkcie 1.2, rząd norweski nie wykazał w sposób przekonujący, iż rejestracja przeniesienia własności nieruchomości z państwa do Entra mogłaby być zwolniona z podatku akcyzowego wobec braku tego konkretnego przepisu w ustępie 3 ustawy z dnia 18 lutego 2000 r. Żaden inny przepis w prawie norweskim nie określał wyraźnie, że taka transakcja jest wyłączona z ogólnej zasady, iż rejestracja zmiany własności powoduje konieczność uiszczenia podatku akcyzowego. Ponadto Urząd nie rozumie, jak reorganizacja Statsbygg – wobec braku ustępu 3 w ustawie z dnia 18 lutego 2000 r. – mogła być zwolniona na mocy ustawy rejestracyjnej zgodnie z jej ówczesną wykładnią.

Urząd utrzymuje zatem, iż pierwszy warunek jest spełniony.

1.2. Środek musi być określony lub selektywny w tym sensie, że faworyzuje „niektóre przedsiębiorstwa lub wytwarzanie niektórych towarów”

#### 1.2.1. Znacząca selektywność

W swej decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Urząd wysunął wstępny wniosek, iż przyjęcie specjalnej ustawy zwalniającej Entra z uiszczenia podatku akcyzowego (ustawa dotycząca tylko jednej spółki – Entra) powinno się uznać za środek selektywny.

Natomiast, odnosząc się do argumentów przedstawionych powyżej dotyczących zasady ciągłości, władze norweskie twierdziły, iż praktyka zmiany nazwy jako procedura przeniesienia własności nie stanowi *de facto* odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego. Jest to zatem środek ogólny.

Urząd odnosi się do rozdziału 17B.3.1 wytycznych Urzędu w sprawie pomocy państwa dotyczącej bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej, odnoszącego się do szczególnego charakteru lub selektywności środków podatkowych. Brzmi on następująco:

„Środki podatkowe, które są dostępne dla wszystkich podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w ramach państwa EFTA, są z zasady środkami ogólnymi. Muszą one być dostępne dla wszystkich firm na zasadzie równego dostępu i nie mogą być *de facto* zredukowane w swym zakresie poprzez na przykład uprawnienie leżące w gestii państwa do ich przyznania czy też poprzez inne czynniki ograniczające ich praktyczny skutek.”

Kwestionowana ustawa ma zastosowanie jedynie do konkretnej transakcji pomiędzy Statsbygg i Entra. Prawdą jest, że podobne ustawy zostały przyjęte, gdy tworzone inne państwowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (patrz część I powyżej). Niemniej jednak fakt, iż podobne zasady wprowadzono w odniesieniu do szeregu innych prywatyzacji firm państwo-

wych, nie oznacza, iż odnośne przepisy specjalne (*lex specialis*) stają się nieselektywne.

Po pierwsze, nie można pominąć faktu, iż przy innych reorganizacjach państwowych nie przyjęto przepisów podobnych do kwestionowanej ustawy. Na przykład przy tworzeniu przedsiębiorstwa BaneTele AS <sup>(2)</sup> nie zwolniono nowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego. To samo tyczy się utworzenia przedsiębiorstwa Secora AS <sup>(3)</sup>. W przypadku reorganizacji Statkraft rząd norweski stwierdził, że przedsiębiorstwo to powinno uiścić podatek akcyzowy zgodnie z normalnymi zasadami <sup>(4)</sup>.

Po drugie, w każdym przypadku ustawodawstwo podatkowe, które jest bardziej korzystne w przypadku reorganizacji przedsiębiorstw państwowych niż restrukturyzacji przedsiębiorstw prywatnych, jest selektywne w myśl art. 61 ust. 1. Niemniej jednak, w ramach ustawy o opłatach związanych z dokumentami punktem wyjścia było to, iż wszelkie przeniesienia tytułów własności pomiędzy różnymi podmiotami powodują konieczność uiszczenia podatku akcyzowego niezależnie od tego, czy nowy właściciel kontynuuje tę samą działalność co poprzedni. Jak wykazano powyżej, do lipca 2005 r. zarówno okólnik Ministerstwa Sprawiedliwości z 1990 r., jak i szereg kolejnych okólników Dyrekcji ds. Ceł i Akcyzy zawierały tylko jeden istotny wyjątek od tej reguły. Oba zestawy okólników stwierdzały jednoznacznie, iż jedynie w przypadku przeniesienia własności w kontekście połączeń spółek z ograniczoną odpowiedzialnością względny dotyczące ciągłości oznaczały, iż rejestracji nowego posiadacza tytułu własności można dokonać w drodze zmiany nazwy, a nie zmiany tytułu własności powodującej konieczność uiszczenia podatku akcyzowego. Natomiast konieczność uiszczenia podatku akcyzowego występowała w wyniku rejestracji lub przeniesienia tytułu własności w rejestrze nieruchomości w przypadku podziałów, przekształceń z jednej formy korporacyjnej w inną, przeniesienia własności ze współwłasności na formę spółki osobowej oraz przeniesienia własności z gminy na oddzielny podmiot prawny będący w pełni własnością tejże gminy <sup>(5)</sup>. Wyjaśniono to również w cytowanym powyżej wyroku Sądu Apelacyjnego (Frostatting lagmannsrett), w którym utrzymywano, iż podatek akcyzowy powinien być uiszczany w przypadku, gdy spółka, której członkowie ponoszą nieograniczoną odpowiedzialność („kommandittselskap”) przekształca się w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, nawet jeżeli ci sami właściciele kontynuują swą działalność w nowej spółce, a jedyną rzeczywistą zmianą jest forma, w ramach której działa spółka.

Urząd uznaje, iż utworzenie spółki Entra nie jest analogiczne z połączeniem. Jest o wiele bardziej podobne do podziału, przekształcenia jednego podmiotu prawnego w inny bądź też do oddzielenia przez gminę pewnego rodzaju działalności i powierzenie go oddzielnemu podmiotowi prawnemu. Zatem zwolnienia z podatku akcyzowego podobne do tego, które można znaleźć w ustępie 3 kwestionowanej ustawy, nie były w czasie tworzenia Entra dostępne w przypadku większości porównywalnych transakcji.

<sup>(2)</sup> Lov av 15.6.2001 „Om omdanning av Jernbaneverkets kommersielle televirksomhet til aksjeselskap”.

<sup>(3)</sup> Lov av 17.12.2004 „Om omdanning av Kystverkets produksjonsvirksomhet til statsaksjeselskap”.

<sup>(4)</sup> Tekst ma następujące brzmienie w języku norweskim: „Departementet legger til grunn at Statkraft betaler dokumentavgift i tråd med lovens normalordning”.

<sup>(5)</sup> Patrz punkt 1.4 powyżej.

<sup>(1)</sup> St.prp. nr 84 (1998–99) „Om ny strategi for Statsbygg og etablering av Statens utleiebygg AS”, przedstawiona dnia 4 czerwca 1999 r.

Z tego też względu nie można stwierdzić, że ustęp 3 kwestionowanej ustawy jest rozszerzeniem już ogólnej (nieselektywnej) zasady dotyczącej nieuiszczania podatku akcyzowego w odniesieniu do niektórych rodzajów przeniesienia tytułu własności w rejestrze nieruchomości. Zatem środek był w istotny sposób selektywny.

#### 1.2.2. Czy zwolnienie z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego jest uzasadnione charakterem lub też ogólną strukturą systemu podatkowego?

Według orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości <sup>(1)</sup>, możliwe jest rozróżnienie pomiędzy:

- zróżnicowanym traktowaniem, które wynika z zastosowania w konkretnych sytuacjach tych samych zasad, co zasady łączące u podstaw zwykłych przepisów (brak pomocy);
- zróżnicowanym traktowaniem, które, faworyzując niektóre przedsiębiorstwa, jest sprzeczne z wewnętrzną logiką zwykłych przepisów (pomoc) <sup>(2)</sup>.

Różnica ta jest również opisana w rozdziale 17B.3.4 ust. 1 wytycznych Urzędu w sprawie pomocy państwa dotyczącej bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej, odnoszącym się do uzasadnienia odstępstwa „charakterem lub też ogólną strukturą systemu”: „Zróżnicowany charakter niektórych środków niekoniecznie oznacza, iż muszą one być uznane za pomoc państwa. Zasada ta ma zastosowanie do środków, których zasadność gospodarcza czyni je niezbędnymi dla sprawnego funkcjonowania i skuteczności systemu podatkowego. Niemniej jednak dostarczenie takiego uzasadnienia zależy od państwa EFTA.” Tę ostatnią zasadę konieczności udowodnienia potwierdził Europejski Trybunał Sprawiedliwości <sup>(3)</sup>.

Władze norweskie twierdziły, iż „nawet jeżeli Urząd uznaje, iż praktyka ta (dotycząca zmiany nazwy jako sposobu przeniesienia tytułu własności bez powodowania konieczności uiszczenia podatku akcyzowego) stanowi zwolnienie z głównego przepisu, jest ona uzasadniona charakterem lub też ogólną strukturą systemu podatkowego”. Aby wesprzeć swe stanowisko, władze norweskie twierdziły, iż zasada ciągłości oraz względy dotyczące zastosowania tej zasady dla celów, między innymi, podatku akcyzowego w omawianej sprawie oznaczają, iż zwolnienie z podatku akcyzowego mieści się w ramach logiki i charakteru stosownych

przepisów ustawodawstwa norweskiego. W ich ocenie kwestionowana ustawa odzwierciedla zasadę ciągłości i jest zgodna z ogólnymi przepisami regulującymi restrukturyzację.

W odpowiedzi na ten argument Urząd zwraca uwagę, iż w omawianej sprawie istotny jest zakres zasady ciągłości w odniesieniu do obowiązku uiszczenia opłat związanych z dokumentami, a nie zakres zasady ciągłości jako takiej w ramach jej zastosowania w prawie spółek.

W oparciu o analizę przepisów dotyczących podatku akcyzowego podanych powyżej w punkcie I.4, Urząd jest zdania, że chociaż zasada ciągłości mogła zajmować fundamentalne miejsce w prawie norweskim w czasie utworzenia Entra, nie była ona w owym czasie ogólną i nieodłączną częścią przepisów i praktyki w zakresie podatku akcyzowego w związku z innymi rodzajami reorganizacji spółek.

Jak już zaznaczono, do lipca 2005 r. jedynie w przypadku przeniesienia własności w kontekście połączenia spółek z ograniczoną odpowiedzialnością względy dotyczące ciągłości oznaczały, iż rejestracji nowego posiadacza tytułu własności można dokonać poprzez zmianę nazwy, a nie zmianę tytułu własności, powodującą konieczność uiszczenia podatku akcyzowego. Natomiast konieczność uiszczenia podatku akcyzowego występowała w wyniku rejestracji lub przeniesienia tytułu własności w rejestrze nieruchomości w przypadku podziałów, przekształceń z jednej formy korporacyjnej w inną, przeniesienia własności ze współwłasności na formę spółki osobowej oraz przeniesienia własności z gminy na oddzielny podmiot prawny będący w pełni własnością tejże gminy <sup>(4)</sup>.

Władze norweskie wyjaśniły, iż uzasadnienie zwolnień z ogólnego przepisu dotyczącego podatku akcyzowego można odnaleźć w zasadzie ciągłości. Niemniej jednak władze nie podały uzasadnienia zróżnicowanego traktowania wyżej wymienionych rodzajów przeniesień. Przeciwnie, rząd norweski stwierdził jedynie, iż rzeczywiście bardziej logiczne byłoby traktować połączenia oraz niektóre pozostałe rodzaje reorganizacji w ten sam sposób. Jednakże, jedynie ze skutkiem od lipca 2005 r., dopiero w około pięć lat po utworzeniu Entra, zmieniono ustawę o opłatach związanych z dokumentami tak, że traktowanie niektórych różnych przypadków zostało ujednoczone. Na tej podstawie Urząd uznaje, iż trudno jest znaleźć inne uzasadnienie interpretacji ustawy o opłatach związanych z dokumentami, która obowiązywała w czasie utworzenia Centra, aniżeli to, które wynika z cytowanych wcześniej okólników, a mianowicie, że tylko w przypadku połączeń spółek z ograniczoną odpowiedzialnością można uniknąć uiszczenia podatku akcyzowego, który w innym przypadku byłby należny. Stosowanie zasady ciągłości w odniesieniu do ustawy o opłatach związanych z dokumentami ograniczało się do takich przypadków, a nie do innych wspomnianych powyżej przypadków.

<sup>(1)</sup> Patrz w tym kontekście: sprawa 173/73 *Włochy przeciwko Komisji* [1974] ECR 709 (ustęp 33) oraz sprawa C-75/97 *Królestwo Belgii przeciwko Komisji* [1999] ECR strona I-3671.

<sup>(2)</sup> Por., między innymi, połączone sprawy E-5/04, E-6/04 oraz E-7/04 *Fesil, Pål oraz Królestwo Norwegii przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, orzeczenie z dnia 21 lipca 2005 r. (ustępy 82–85); sprawa 173/73 *Włochy przeciwko Komisji*, [1974] ECR 709 (ustęp 33), sprawa C-143/99 *Rurociąg Adria Wien* [2001] ECR I-8365 (ustęp 42); sprawa C-157/01 *Królestwo Holandii przeciwko Komisji*, cytowana powyżej (ustęp 42), oraz sprawa C-308/01 *GIL Insurance Ltd*, cytowana powyżej.

<sup>(3)</sup> Por. np. sprawa C-157/01 *Królestwo Holandii przeciwko Komisji*, cytowana powyżej, ustęp 43.

<sup>(4)</sup> Patrz punkt I.4 powyżej.

Jak podano powyżej w punkcie 1.2.1, w każdym przypadku Urząd uznaje utworzenie spółki Entra za o wiele bardziej zbliżone do tych sytuacji, w których rejestracja w rejestrze nieruchomości w odpowiednim czasie oznaczałaby konieczność uiszczenia podatku akcyzowego aniżeli do tych, które nie powodowały takiej konieczności. Na tej podstawie Urząd nie widzi możliwości uzasadnienia zwolnienia w kwestionowanej ustawie charakterem i logiką przepisów norweskich dotyczących podatku akcyzowego w czasie, kiedy zastosowano zwolnienie. Nie zmienia to oceny, iż podobne reorganizacje publicznych przedsiębiorstw prowadzących działalność handlową również zwolniono z podatku akcyzowego. Stosowanie się do podstawowych celów zasady ciągłości nie może uzasadniać tego, że zwolnienie z ogólnego przepisu dotyczącego podatku akcyzowego powinno być stosowane do konkretnych przypadków reorganizacji, jeżeli większość przypadków reorganizacji spółek prywatnych nie podlega podobnym zwolnieniom.

### 1.2.3. „Sprawa włoska”

Władze norweskie odniosły się do decyzji Komisji Europejskiej i twierdziły, iż rzeczywista sytuacja w tej sprawie jest taka sama, jak w przypadku Entra.

W decyzji Komisji z dnia 5 czerwca 2002 r. <sup>(1)</sup> Komisja zbadała włoską ustawę, która przewiduje specjalny system podatkowy dla spółek akcyjnych z większościowym pakietem udziałów państwowych ustanowionych na mocy szczególnej ustawy. W tym względzie prawo włoskie przewidywało zwolnienie z wszelkich podatków od przeniesienia tytułu własności związanych z przekształceniem przedsiębiorstw specjalnych i gminnych w spółki akcyjne („zwolnienie z podatku od przeniesienia tytułu własności”). We włoskim systemie prawnym podatki od przeniesienia tytułu własności były zwykle stosowane wobec tworzenia nowego podmiotu gospodarczego lub przeniesienia aktywów pomiędzy różnymi podmiotami gospodarczymi. Niemniej jednak, władze włoskie wyjaśniły, iż prawo włoskie ogólnie odzwierciedla zasadę neutralności podatkowej (co oznacza, że nie jest stosowany żaden podatek) w kontekście przekształcenia statusu prawnego przedsiębiorstwa (tzn. „*kiedy zmienia się status prawny firmy, ale firma pozostaje taka sama z gospodarczego punktu widzenia*”) <sup>(2)</sup>.

Komisja uznała, iż chociaż wydawało się, że likwidacja przedsiębiorstwa gminnego oraz ustanowienie „nowej” spółki akcyjnej są równoznaczne z utworzeniem nowego podmiotu gospodarczego, pozornie wynikało to jedynie ze względów prawnotechnicznych. W rzeczywistości nowa spółka akcyjna była tym samym podmiotem gospodarczym co przedsiębiorstwo gminne prowadzące działalność w ramach innego statusu prawnego. W świetle powyższego Komisja przyjęła, iż ogólna zasada neutralności podatkowej w prawie włoskim była podobnie stosowana wobec sytuacji mieszczących się w ramach specjalnego systemu podatkowego. Zatem nie było konieczności uiszczenia żadnego podatku od przeniesienia tytułu własności <sup>(3)</sup>.

Urząd pojmuje rozumowanie Komisji w następujący sposób: w przypadku, gdy prawo krajowe dotyczące opłat skarbowych w związku z przekształceniami dokonywanymi przez przedsiębiorstwa prywatne opiera się na ogólnej zasadzie neutralności podatkowej – tak, że uwagę skupia się na kontynuacji działalności tego samego podmiotu gospodarczego, a nie na tym, czy wykorzystywany w tym celu podmiot prawny jest ten sam – w ramach logiki takiego systemu podatkowego mieści się rozszerzenie tej zasady tak, aby obejmowała ona również sytuacje, w których państwo lub gmina oddziela podmiot gospodarczy, który do tej pory funkcjonował jako część państwa lub gminy, tworząc osobny podmiot gospodarczy.

Urząd zgadza się w pełni z takim podejściem. Niemniej jednak, logika systemu podatkowego musi być oceniana według jego faktycznych cech. Decyzja Komisji opierała się na tym, iż włoski system prawny przewidywał możliwość zwolnienia z podatku od przeniesienia tytułu własności w kontekście przekształcenia z jednej formy korporacyjnej w inną. Natomiast ustawodawstwo norweskie, według wykładni i sposobu stosowania organów podatkowych, nie przewidywało takiej możliwości. W rzeczywistości, jak już wspomniano, przypadki porównywalne do Entra dotyczące reorganizacji przedsiębiorstw prywatnych (w zakresie podziałów lub przekształcenia z jednej formy korporacyjnej w inną) nie były zwolnione z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego. W opinii Urzędu faktyczne okoliczności tych dwóch spraw różnią się od siebie. Fakt, iż zasada ciągłości mogła obowiązywać w innych dziedzinach prawa norweskiego, w tym w szczególności w prawie spółek oraz ustawodawstwie dotyczącym bezpośredniego opodatkowania omawianego podmiotu, nie może mieć znaczenia w ocenie podobieństwa pomiędzy sytuacją włoską a norweską.

### 1.2.4. Wnioski na temat selektywności

Podsumowując, środek musi być uznany za selektywny w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG i nie może być uznany za inny poprzez odniesienie do charakteru i logiki przepisów norweskich dotyczących podatku akcyzowego.

### 1.3. Środek musi przynosić beneficjentom korzyść, która obniża koszty, jakie zwykle ponoszą w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej

Według orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ECJ) <sup>(4)</sup> oraz rozdziału 17B.3.1 ust. 2 wytycznych Urzędu w sprawie pomocy państwa „środek musi przynosić beneficjentom korzyść, która uwalnia ich od obciążeń zwykle ponoszonych przez ich budżet. Korzyść może polegać na obniżeniu obciążenia podatkowego firmy na różne sposoby, w tym:” [...] „poprzez całkowite lub częściowe obniżenie kwoty podatku (takie jak zwolnienie czy ulga podatkowa)”.

<sup>(1)</sup> Sprawa C 27/99 opublikowana w Dz.U. L 77 z 24.3.2003, str. 21.

<sup>(2)</sup> Por. ustęp 37 decyzji.

<sup>(3)</sup> Por. ustępy 76–81 decyzji.

<sup>(4)</sup> Por. sprawa 173/73 *Włochy przeciwko Komisji* [1974] ECR 709.



Poprzez przyjęcie ustawowego przepisu w ustępie 3 kwestionowanej ustawy Entra została zwolniona z kosztów podatku akcyzowego w kwocie około 81 milionów NOK (blisko 10 milionów EUR). Jak wykazano powyżej w pkt 1.1 i 1.2, opłaty te byłyby w innym przypadku należne z jej budżetu. Na tej podstawie Urząd w swej decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego wysunął wstępny wniosek, iż Entra odniosła korzyść w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

Natomiast władze norweskie twierdziły, że warunek ten nie jest spełniony z dwóch powodów: po pierwsze, zwolnienie nie dało spółce Entra lepszej pozycji konkurencyjnej w porównaniu do inwestora prywatnego. Po drugie, struktura kapitałowa, solidność oraz całkowita wartość przedsiębiorstwa pozostałyby bez zmian, gdyby podatek akcyzowy został uiszczony. Poniżej Urząd omówi kolejno te argumenty.

### 1.3.1. Porównanie z firmami prywatnymi

Jak wspomniano powyżej w punkcie 1.3.1, we wniosku do Parlamentu rząd norweski stwierdził, iż prywatny właściciel mógłby zdecydować się nie przenosić tytułu własności, ale na przykład zatrzymać tytuł w spółce holdingowej przy tworzeniu nowego przedsiębiorstwa. Państwo, zdaniem władz norweskich, musi przenieść własność do nowego podmiotu prawnego. Tak więc zdaniem władz norweskich nie ma zakłócenia konkurencji w przypadku zwolnienia Entra z opłaty związanej z dokumentami.

Według Europejskiego Sądu Pierwszej Instancji korzyść w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE (odpowiadającego art. 61 ust. 1 porozumienia EOG) niekoniecznie istnieje we wszystkich sytuacjach, w których środek wprowadza się celem uwolnienia przedsiębiorstwa publicznego z sytuacji strukturalnie niekorzystnej, w której się ono znajduje w stosunku do swych konkurentów z sektora prywatnego<sup>(1)</sup>. Art. 61 ust. 1 porozumienia EOG ma jedynie na celu zakazanie korzyści dla niektórych przedsiębiorstw, a pojęcie pomocy obejmuje jedynie korzyści lub zwolnienie z obciążeń, które są zwykle przewidziane w budżecie przedsiębiorstwa oraz które powinny być uznane za korzyść gospodarczą, której przedsiębiorstwo – beneficjent nie otrzymałoby w normalnych warunkach rynkowych. Niemniej jednak Urząd nie zgadza się z władzami norweskimi, iż argumenty przedstawione przez Norwegię mogą prowadzić do wniosku, że porównanie z podmiotami prywatnymi pokazuje, że Entra nie uzyskała żadnej korzyści ze zwolnienia z podatku akcyzowego.

Metody, jakie może stosować prywatny właściciel w celu uniknięcia uiszczenia podatku akcyzowego, są również dostępne przedsiębiorstwom utworzonym w związku z prywatyzacjami

firm państwowych. Strukturalna niekorzyść, z którą, jak twierdzą, władze norweskie miały do czynienia, nie miała charakteru prawnego. Prawo norweskie nie wykluczałoby utworzenia Entra i przeniesienia na nią własności nieruchomości bez dokonania rejestracji tego faktu w rejestrze nieruchomości. Ponadto Entra i władze norweskie mogły zastosować te same środki ostrożności, co podmiot prywatny. Przyczyną, dla której nie wykorzystano tych metod w odniesieniu do Statsbygg i Entra było jedynie to, że władze norweskie odkryły, iż niedogodności polityczne, niedogodności dotyczące zarządzania i praktyczne związane z takimi metodami były na tyle niekorzystne, że Entra powinna zostać nowym posiadaczem tytułu własności.

Zdaniem Urzędu rozważania takie nie mogą prowadzić do wniosku, że spółce Entra nie przyznano korzyści poprzez zwolnienie jej z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego. Wynika to już z faktu, iż wszystkie metody, z których można skorzystać w celu uniknięcia podatku akcyzowego, polegają na nierejestrowaniu przeniesienia własności (zachowaniu tytułu własności). Jeżeli tytuł własności („grunnbokshjemmel”) nie jest przeniesiony, nie jest należny żaden podatek akcyzowy. Ale ochrona uzyskana dzięki rejestracji nie jest dostępna podmiotom prywatnym, które nie przenoszą tytułu własności, podczas gdy Entra taką ochronę uzyskała. Metody takie nie są zatem równoznaczne z procedurą, która miała miejsce w bieżącej sprawie, w której Entra stała się nowym posiadaczem tytułu własności.

Ponadto nawet gdyby były one równoznaczne, Urząd nie uważa, że problem strukturalny dla państwa norweskiego, na który się powołano, ma fundamentalnie inny charakter aniżeli ten, z którym mają do czynienia podmioty prywatne. Może być prawdą, że nieprzeniesienie tytułu własności może w praktyce, pod niektórymi względami, powodować większe niedogodności dla podmiotu publicznego, aniżeli dla przedsiębiorstwa prywatnego. Niemniej jednak zdaniem Urzędu kwestie dotyczące relacji *inter partes* pomiędzy poprzednim i obecnym właścicielem nieruchomości powinny być rozpatrywane osobno, poza dyskusjami dotyczącymi rejestracji w rejestrze nieruchomości. Rejestracja ta zwykle nie ma wpływu na relacje *inter partes* pomiędzy dwoma podmiotami prawnymi, ale jest istotna w odniesieniu do stron trzecich. Zatem rejestracja może być ważna dla uniknięcia przez kupującego sytuacji, w której strona trzecia, która w dobrej wierze kupuje później nieruchomość od poprzedniego właściciela, ma mocniejszy tytuł własności do nieruchomości. Ma ona również istotne znaczenie dla zabezpieczenia się przed wierzycielami poprzedniego właściciela, podobnie jak może mieć wpływ na zdolność kupującego do uzyskania kredytu hipotecznego czy też innych pożyczek. We wszystkich tych sytuacjach niekorzyść wynikająca z niedokonania rejestracji w rejestrze nieruchomości jest zasadniczo taka sama dla przedsiębiorstw publicznych, jak i prywatnych. W rzeczywistości w niektórych aspektach opisane metody mogą być mniej korzystne dla przedsiębiorstw prywatnych w porównaniu z publicznymi, gdyż rejestracja oświadczenia o ograniczeniu prawa do własności nie wyklucza ryzyka postępowania egzekucyjnego/wygaśnięcia, w przypadku wierzyciela lub niewypłacalnej strony, praw następcy prawnego do majątku dłużnika.

<sup>(1)</sup> Por. sprawa T-157/01 *Danske Busvognmænd przeciwko Komisji*, orzeczenie z dnia 16 marca 2004 r., ustęp 57.

Wreszcie, Urząd podkreśla, iż władze norweskie nie wykazały, że podmiot prywatny zdecydowałby się z pewnością nie przenosić tytułu własności. Norwegia twierdzi jedynie, że jest bardziej prawdopodobne, iż podmiot prywatny w podobnych okolicznościach zdecydowałby się nie przenieść tytułu własności w rejestrze nieruchomości.

### 1.3.2. Argument dotyczący bilansu otwarcia

Jak już wspomniano, władze norweskie twierdzą<sup>(1)</sup>, że zwolnienia z podatku akcyzowego nie powinno się postrzegać w oderwaniu od bilansu otwarcia przedsiębiorstwa. Argumentują, iż omawiany środek nie zmienił struktury kapitałowej, solidności oraz całkowitej wartości przedsiębiorstwa. Teoretycznie, gdyby podatek akcyzowy miał być ujęty w bilansie otwarcia, miałyby miejsce alternatywny bilans otwarcia, w którym wartość nieruchomości zostałaby obniżona o kwotę podatku akcyzowego.

Jak wykazano powyżej w punkcie 1.2, zgodnie ze zwykłymi przepisami norweskiego systemu podatkowego Entra była zobowiązana uiszczyć podatek akcyzowy. W konsekwencji, niezależnie od tego, jak utworzono bilans otwarcia, to wartość transakcji pomiędzy sprzedającym i kupującym stanowi podstawę podatkową dla podatku akcyzowego. Bez względu na zdanie kupującego (Entra) czy też sprzedającego (państwa) w odniesieniu do ustalonej ceny, to cenę, i nic innego, wezmą pod uwagę organy podatkowe przy obliczaniu należnego podatku akcyzowego.

Z zasady Urząd nie zgadza się z władzami norweskimi, iż istnienie tej ulgi podatkowej nie stanowiłoby korzyści w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG, jeżeli zwolnienie z podatku akcyzowego miało wpływ na ustanowienie bilansu otwarcia spółki Entra w sposób, który rzekomo zneutralizował korzyść wynikającą ze zwolnienia podatkowego. Według ustawodawstwa norweskiego Entra, w przypadku braku ustępu 3 kwestionowanej ustawy, byłaby zobowiązana do zapłacenia organom podatkowym podatku akcyzowego od ustalonej ceny transakcji za rejestrację, która miała miejsce, bez względu na to, że cena transakcji mogła być inna. Podatek nigdy nie został opłacony, a to właśnie nieopłacenie tego podatku jest przedmiotem rozważań w bieżącej sprawie. Pojawienie się bilansu otwarcia Entra, na który wpływ miały inne okoliczności, w szczególności to, czy sprzedający zaakceptowałby niższą wartość budynków, gdyby Entra uiszczyła podatek akcyzowy, to czynniki, których nie można uwzględnić przy ustalaniu, czy spółka odniosła korzyść.

Argument władz norweskich, że zwolnienie podatkowe winno być postrzegane w powiązaniu z ceną nieruchomości, która

byłaby inna w przypadku braku takiego zwolnienia, opiera się na rozumowaniu, że pomoc pochodząca ze zwolnienia podatkowego doprowadziła do tego, iż Entra poniosła stratę netto w postaci ustanowienia wyższej ceny nieruchomości, której własność przeniesiono. Niemniej jednak uwzględnienie wszystkich mniej lub bardziej bezpośrednich możliwych konsekwencji gospodarczych środka pomocy na rzecz tego konkretnego beneficjenta pomocy byłoby, zdaniem Urzędu, sprzeczne z ogólnie stosowanym podejściem w przypadkach pomocy państwa. Tym samym nie można zwyczajnie przyznać, że skutki gospodarcze środka pomocy w relacjach umownych pomiędzy beneficjentem pomocy i innym podmiotem prawnym powinny być uwzględnione przy dokonywaniu oceny tego, czy i do jakiego stopnia środek pomocy kwalifikuje się jako korzyść w rozumieniu art. 61 ust. 1 porozumienia EOG. W tym względzie Urząd podkreśla, że dla celów systemu pomocy państwa, państwo norweskie jako poborca podatkowy i jednocześnie sprzedający nieruchomość winno być postrzegane jako dwa odrębne podmioty.

Z tego też względu Urząd nie może zgodzić się z rządem norweskim, że Entra nie uzyskała korzyści w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG dzięki zwolnieniu z podatku akcyzowego i uzyskaniu, oprócz tego, zabezpieczenia, jakie daje jej fakt rejestracji w rejestrze nieruchomości.

W piśmie z dnia 4 czerwca 2003 r. z Ministerstwa Handlu i Przemysłu Ministerstwo stwierdza, że: „teoretycznie, jeżeli opłata związana z dokumentami i opłata rejestracyjna miała być uwzględniona w bilansie otwarcia, poprawiony i alternatywny bilans otwarcia byłby taki, jak opisano w załączniku nr 2”. Załącznik nr 2 przedstawia alternatywny bilans otwarcia, w którym całkowite aktywa i pasywa/kapitał własny są takie same, ale w którym między innymi wartość nieruchomości jest obniżona o kwotę odpowiadającą wysokości podatku akcyzowego. Ministerstwo wnioskuje, że Entra nie uzyskała żadnych korzyści gospodarczych w wyniku zwolnienia z podatku akcyzowego.

Hipotetyczny bilans otwarcia przedstawiony przez władze norweskie jest oparty na założeniach, iż kupujący (Entra) nie obniżyłby swej wymaganej stopy zwrotu (9,5 %) i wskaźnika kapitału własnego (40 %), gdyby podatek akcyzowy musiał być uiszczony. Wskazuje to, iż hipotetyczny bilans otwarcia oparty jest na założeniu, że sprzedający zawsze zapłaci 100 % podatku akcyzowego, a wartość budynków w alternatywnym bilansie otwarcia byłaby obniżona o dokładnie tę samą kwotę, co podatek akcyzowy.

<sup>(1)</sup> Pisma z dnia 4 czerwca 2003 r., 16 września 2004 r. oraz 30 czerwca 2005 r. z Ministerstwa Handlu i Przemysłu.

Urząd nie ma powodu kwestionować zasadności metody wartości bieżącej netto wykorzystanej do ustanowienia bilansu otwarcia Entra. Niemniej jednak własne wysiłki rządu norweskiego na rzecz ustalenia prawidłowej wartości nieruchomości pokazują (patrz punkt I 2.2 powyżej i znaczące różnice pomiędzy wartościami alternatywnymi), że można było zastosować inne metody. Można było również wykorzystać inne założenia, a te inne metody i założenia mogły równie dobrze skutkować sytuacją, w której obciążenie podatkowe nie byłoby ponoszone w 100 % przez sprzedającego. W normalnej sytuacji rynkowej przy kilku oferentach jest bardziej prawdopodobne, że dodatkowe obciążenie podatkiem akcyzowym obliczonym w oparciu o ustaloną cenę transakcji byłoby podzielone pomiędzy sprzedającego i kupującego.

Urząd nie uważa, że możliwe jest ustalenie ogólnej zasady, zgodnie z którą cena rynkowa budynku będzie zawsze rosła o dokładnie tę samą kwotę, którą kupujący powinien zapłacić tytułem podatków pośrednich za rejestrację tego budynku w sytuacjach, w których podatki te albo już zostały opłacone albo nie będą ponoszone z powodu zwolnienia ustawowego. Rzeczywiście, w piśmie z dnia 30 czerwca 2005 r. z Ministerstwa Handlu i Przemysłu Ministerstwo przyznaje, że nie można wyciągać tak pochopnego wniosku oraz że argument rządu dotyczący skutku netto nieuiszczenia podatku akcyzowego opiera się jedynie na wykorzystaniu szczególnej metody wyceny wartości, którą rząd zdecydował się zastosować względem Entra.

W bieżącej sprawie Norwegia zdecydowała się nie nakładać podatku akcyzowego na Entra i określiła szczegółowo, że późniejsza wycena wartości nieruchomości zależała od tej przesłanki. Z tego też względu Norwegia w zasadzie argumentuje, że w hipotetycznej sytuacji, gdyby zdecydowała, że Entra powinna podlegać normalnemu podatkowi akcyzowemu, wybrałyby mimo to metodę wartości bieżącej netto i wykorzystywała te same założenia do obliczenia ceny sprzedaży. Zgodzić się z takim argumentem oznaczałoby pozwolić, aby zakres art. 61 ust. 1 porozumienia EOG zależał od zdolności danego państwa EOG do przekonania Urzędu i Trybunału EFTA, że podjęłyby teoretyczne kroki w sytuacjach hipotetycznych.

Wreszcie, Urząd podkreśla, że w bardzo niewielu przypadkach, w których Trybunał Sprawiedliwości – w różnych sytuacjach – przyjął argument *quid pro quo*, zawsze był warunek wstępny, iż mechanizm wyrównawczy był ustalony wcześniej (a nie *ex post facto*) w jasno zdefiniowany, obiektywny i przejrzysty sposób<sup>(1)</sup>. Niemniej jednak, nigdzie w pracach przygotowawczych do odpowiedniego ustawodawstwa nie jest określone, że był to warunek wstępny przyznania korzyści wynikającej ze zwolnienia z podatku akcyzowego, że korzyści tej powinna towarzyszyć wyższa wycena wartości odpowiedniej nieruchomości

<sup>(1)</sup> Por. podobne podejście w ramach powiązanej dziedziny pomocy państwa, sprawa C-280/00 *Altmark Trans GmbH* [2003] ECR I-7747 (ustępy 83–95). Patrz również opinia rzecznika generalnego Jacobsa, punkty 117–129 w sprawie C-126/01 *GEMO* [2003] ECR I-13769.

aniżeli podmiot prywatny zapłaciłby za budynek w trybie sprzedaży otwartej. Przeciwnie, argument władz norweskich, że Entra nie uzyskała korzyści w porównaniu z sytuacją, w której uiściłaby podatek akcyzowy, wydaje się być sprzeczny z jasno określonym celem leżącym u podstaw zwolnienia przedsiębiorstwa z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego. Jak wspomniano powyżej w punkcie I.3.1, we wniosku rządu do Stortinget wyjaśniono, iż celem klauzuli dotyczącej zwolnienia było to, że Entra nie powinna ponosić ekonomicznego obciążenia podatku akcyzowego, gdyż konkurencyjne prywatne przedsiębiorstwa mogą, w dużym stopniu, uniknąć tego obciążenia innymi sposobami. Innymi słowy we wniosku do Parlamentu zawarte jest podstawowe założenie, że uiszczenie podatku akcyzowego rzeczywiście postawiłoby Entra w mniej korzystnej sytuacji z gospodarczego punktu widzenia aniżeli w przypadku, gdyby spółka ta nie uiściła podatku. Co więcej, intencją Parlamentu było nie stawiać Entra w tej niekorzystnej sytuacji.

### 1.3.3. Wniosek dotyczący korzyści

Podsumowując, Urząd utrzymuje, iż ustęp 3 kwestionowanej ustawy przyznał korzyść spółce Entra w rozumieniu art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

### 1.4. Środek musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji oraz mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami

W swej decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Urząd wysunął wstępny wniosek, iż środek grozi zakłóceniem konkurencji oraz ma wpływ na wymianę handlową wewnątrz EOG w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG. Władze norweskie natomiast twierdzą, że omawiany środek „nie wpłynie na wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami” oraz że Urząd musi dokonać wyceny odpowiedniego rynku. Ponadto władze norweskie twierdzą, iż „inwestorzy nie pochodzący z Norwegii nie prowadzili działalności na norweskim rynku nieruchomości”<sup>(2)</sup>.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości utrzymuje<sup>(3)</sup>, że konkurencja jest zakłócona od momentu, gdy pomoc finansowa państwa wzmacnia pozycję danego przedsiębiorstwa w porównaniu z innymi konkurującymi przedsiębiorstwami. Przyznanie pomocy obniża koszty i tym samym udziela jej beneficjentom konkurencyjnej korzyści względem tych, którzy muszą ponosić wszystkie koszty we własnym zakresie. Na tej podstawie Urząd uznaje, że pomoc przyznana spółce Entra w postaci braku konieczności uiszczenia podatku akcyzowego zakłóciła konkurencję w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG. Władze norweskie nie twierdziły, że konkurencja nie jest zakłócona (ale jedynie że nie jest zakłócona wymiana handlowa).

<sup>(2)</sup> Patrz pismo z dnia 16 września 2004 r. z Ministerstwa Handlu i Przemysłu.

<sup>(3)</sup> Sprawa 730/79 *Philip Morris Holland BV przeciwko Komisji* [1980] ECR 2671, ustęp 11.



Przechodząc do kwestii dotyczącej wpływu na wymianę handlową, trzeba zbadać, czy omawiana pomoc jest w stanie wzmocnić pozycję danego przedsiębiorstwa w porównaniu z pozycją przedsiębiorstw konkurujących w ramach wymiany handlowej w EOG <sup>(1)</sup>. Jak utrzymuje Trybunał EFTA, Urząd nie musi ustalać, czy pomoc ma odczuwalny wpływ na wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami, ale jedynie zbadać, czy pomoc taka mogła mieć taki wpływ <sup>(2)</sup>. Stąd kryterium wpływu na wymianę handlową interpretowano tradycyjnie w nieograniczający sposób z takim skutkiem, że, ogólnie rzecz biorąc, dany środek uznaje się za pomoc państwa, jeżeli może on mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami EOG <sup>(3)</sup>.

Zgodnie z rozdziałem 17B.3 ust. 2 wytycznych Urzędu w sprawie pomocy państwa, „na mocy utrwalonego orzecznictwa, dla celów niniejszego przepisu kryterium wpływu na wymianę handlową jest spełnione, jeżeli firma-beneficjent nadal prowadzi działalność obejmującą wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami”. Niemniej jednak pomoc może mieć wpływ na wymianę handlową w ramach EOG, nawet jeżeli samo przedsiębiorstwo-beneficjent nie prowadzi działalności transgranicznej <sup>(4)</sup>. Jest tak dlatego, że przyznanie wsparcia państwowego danemu przedsiębiorstwu może prowadzić do tego, że podaż wewnętrzna będzie utrzymana lub zwiększona, skutkiem czego możliwości przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach EOG oferowania usług na rynku tego państwa będą ograniczone <sup>(5)</sup>.

Według sprawozdania rocznego spółki Entra za rok 2001, spółka ta zajmuje się „budownictwem, wynajmem, zarządzaniem, eksploatacją, sprzedażą i kupnem nieruchomości w Norwegii”.

Entra jest członkiem „Stowarzyszenia nieruchomości komercyjnych” („Foreningen Næringseiendom”) <sup>(6)</sup>, którego członkowie w całości lub częściowo prowadzą ten sam rodzaj działalności, co Entra. Stowarzyszenie nieruchomości komercyjnych ma 74 członków (w październiku 2005 r.). Wśród członków znajdują się takie przedsiębiorstwa jak ABB AS–Eiendom, Aberdeen Property

Investors, Avantor AS, ICA Eiendom Norge AS, KLP Eiendom AS, Linstow ASA, Mustad Eiendom AS, NCC Property Development AS, Reitan Eiendom AS, Skanska Eiendomsutvikling AS, Smedvig Eiendom AS, Steen & Strøm ASA, Storebrand Eiendom AS, Umoe Sterkorder AS, Veidekke Eiendom AS, Vesta Forsikring AS–Eiendom oraz Vital Eiendomsforvaltning AS <sup>(7)</sup>.

Największym norweskim przedsiębiorstwem (lub grupą przedsiębiorstw) na rynku nieruchomości jest Olav Thon Gruppen. Grupa prowadziła również działalność w 2000 r., gdy utworzono Entra. Olav Thon Gruppen jest obecnie właścicielem 320 nieruchomości w Norwegii i 18 za granicą (głównie w Brukseli). Pierwszą nieruchomość w Brukseli kupiono w 1988 r. (Thon Belgium SA). Grupa zatrudnia około 3 400 osób. Poza wynajmowaniem biur Grupa prowadzi również działalność związaną z hotelami, restauracjami i centrami handlowymi <sup>(8)</sup>.

Jedno z wyżej wymienionych przedsiębiorstw, Linstow AS, posiada i buduje nieruchomości w Norwegii, jak również w państwach bałtyckich, Portugalii i Szwecji. Linstow AS jest w całości własnością Anders Wilhelmsen Group, która zakupiła i wycofała to przedsiębiorstwo z Giełdy Papierów Wartościowych w Oslo w roku 1999. Anders Wilhelmsen Group jest jednym z właścicieli przedsiębiorstwa żeglugowego Royal Caribbean Cruise Line (RCCL). Linstow AS między innymi zarządza norweskim portfelem (Nordea Portfolio) nieruchomości będących własnością Curzon Global Partners. Portfel składa się z 31 nieruchomości (do listopada 2005 r.) rozsianych po całej Norwegii. Curzon Global Partners jest przedsiębiorstwem zarządzania inwestycjami z siedzibą w Londynie i jest własnością IXIS AEW Europe (IAE). IAE jest europejskim przedsiębiorstwem zarządzania inwestycjami dotyczącymi nieruchomości będącym własnością Groupe Caisse d'Epargne oraz Caisse des Dépôts we Francji. IAE jest odpowiedzialne za zarządzanie aktywnościami wartości mniej więcej 11 miliardów EUR <sup>(9)</sup>.

Jedno z przedsiębiorstw, ICA Eiendom Norge AS, jest spółką-córką ICA Fastigheter AB, przedsiębiorstwa szwedzkiego. ICA Fastigheter AB jest spółką zależną będącą w całości własnością ICA AB. ICA Fastigheter AB buduje nieruchomości, zarządza nimi i sprzedaje je na terenie Skandynawii i krajów bałtyckich. Portfel ma wartość księgową wynoszącą 5,7 miliarda koron szwedzkich i składa się głównie z pomieszczeń sklepowych i magazynowych. Poza sklepami i przedsiębiorstwami ICA, spółka oferuje również nieruchomości klientom z zewnątrz. Grupa ICA (ICA AB) jest jednym z wiodących przedsiębiorstw zajmujących się sprzedażą detaliczną w rejonie Skandynawii, mając nieco powyżej 2 600 własnych i stowarzyszonych sklepów w Skandynawii i krajach bałtyckich <sup>(10)</sup>.

<sup>(1)</sup> Por. między innymi sprawa C-126/01 *Gemo*, orzeczenie z dnia 20 listopada 2003 r.; sprawa E-6/98 *Rząd Norwegii przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA* [1999] sprawozdanie Trybunału EFTA, strona 76, ustęp 59; sprawa 730/79, *Philip Morris przeciwko Komisji* [1980] ECR 2671, ustęp 11.

<sup>(2)</sup> Sprawy połączone E-5/04, E-6/04 oraz E-7/04 *Fesil, Pil i Królestwo Norwegii przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, orzeczenie z dnia 21 lipca 2005 r., ustęp 94.

<sup>(3)</sup> Sprawy połączone T-298/97 – T-312/97 i inne, *Alzetta a.o. przeciwko Komisji* [2000] ECR-2319, ustępy 76–78.

<sup>(4)</sup> Sprawa T-55/99 *CETM przeciwko Komisji* [2000] ECR II-3207, ustęp 86.

<sup>(5)</sup> Sprawa C-303/88 *Włochy przeciwko Komisji* [1991] ECR I-1433, ustęp 27; sprawy połączone C-278/92 do C-280/92 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1994] ECR I-4103, ustęp 40.

<sup>(6)</sup> Stowarzyszenie nieruchomości komercyjnych jest częścią Federacji Norweskiego Przemysłu Budowlanego („Byggenæringens Landsforening (BNL)”). BNL jest częścią Konfederacji Przedsiębiorczości Norweskiej (NHO).

<sup>(7)</sup> Źródło: <http://www.foreningen-naringseiendom.no/medlemsbedriftene>

<sup>(8)</sup> Źródło: <http://www.olavthon.no/>

<sup>(9)</sup> Źródło: <http://www.ne.no/linstow>

<sup>(10)</sup> Źródło: [http://www.ica.no/FrontServlet?s=eendom&state=eendom\\_dynamic&viewid=919&expand=1](http://www.ica.no/FrontServlet?s=eendom&state=eendom_dynamic&viewid=919&expand=1)

W tym samym czasie, gdy utworzono Entra (w roku 2000), utworzono Aberdeen Property Investors Norway AS jako spółkę-córkę Aberdeen Property Investors. Aberdeen Property Investors jest częścią Aberdeen Asset Management PLC, niezależnej grupy zarządzającej funduszami inwestycyjnymi, notowanej na londyńskiej Giełdzie Papierów Wartościowych. Obecnie Aberdeen Property Investors zarządza inwestycjami w nieruchomości o wartości 7,8 miliardów EUR w Europie Północnej, z czego 9 miliardów NOK (około 1,1 miliarda EUR) przypada na Norwegię. W 2001 r. Aberdeen Property Investors Norway AS zakupiło Norske Liv Eiendom, kolejne przedsiębiorstwo w branży nieruchomości na rynku norweskim, a dzisiaj przedsiębiorstwo to zarządza portfelami nieruchomości należącymi między innymi do NSB, Nordea Liv oraz API Eiendomsfond. Aberdeen Property Investors ma 200 pracowników w Norwegii <sup>(1)</sup>.

Jest zatem jasne, że z wymienionych wyżej przedsiębiorstw działających na tym samym rynku co Entra (*budownictwo, wynajem, zarządzanie, eksploatacja, sprzedaż i kupno nieruchomości w Norwegii*), które prowadziły działalność w 2000 r., kiedy utworzono Entra, kilka miało właścicieli nie pochodzących z Norwegii, kilka prowadziło działalność zarówno w Norwegii jak i poza nią, a kilka zarządzało portfelem nieruchomości należących do klientów zagranicznych.

Z opisu w punkcie I powyżej wynika, że aktywa i działalność przeniesione do Entra podlegały konkurencji, a co za tym idzie Entra konkuruje z innymi dostawcami budynków/nieruchomości. Dotyczy to Entra jako właściciela, nabywcy, sprzedawcy, podmiotu eksploatującego i zarządcy nieruchomości. Entra prowadzi działalność w całej Norwegii, na rynku, na którym są aktywne podmioty gospodarcze z innych państw EOG. W konsekwencji, jest również spełniony warunek 4, gdyż środek ma wpływ lub może mieć wpływ na konkurencję i wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami.

## 2. Zgodność pomocy ze wspólnym rynkiem

Na podstawie powyższych rozważań omawiane zwolnienia podatkowe stanowią pomoc w myśl art. 61 ust. 1 porozumienia EOG.

Władze norweskie twierdziły, że omawiany środek nie obejmuje pomocy i nie przedstawiły jakichkolwiek argumentów dotyczących zgodności. Niemniej jednak po dokonaniu oceny prawdopodobnego istnienia pomocy państwa należy rozważyć, czy pomoc taka może być zgodna z porozumieniem EOG na mocy art. 61 ust. 2 i ust. 3 porozumienia.

Zastosowanie wyjątków na mocy art. 61 ust. 2 nie jest właściwe. Utworzenie Entra nie pociąga za sobą pomocy o charakterze społecznym przyznawanej indywidualnym konsu-

mentom ani pomocy, która ma na celu naprawienie szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe bądź wyjątkowe zdarzenia.

Na mocy art. 61 ust. 3 lit. a) pomoc może być uznana za zgodną z porozumieniem EOG, gdy ma ona na celu wspieranie rozwoju gospodarczego obszarów, w których standard życia jest niezwykle niski lub w których występuje bardzo duże bezrobocie. Ponieważ omawiany środek nie ogranicza się do takich obszarów, przepis ten nie ma zastosowania. Również wyjątek określony w art. 61 ust. 3 lit. b) nie ma zastosowania. Wreszcie, jeżeli chodzi o wyjątek określony w art. 61 ust. 3 lit. c), Urząd nie widzi możliwości uznania pomocy za ułatwiającą rozwój niektórych rodzajów działalności gospodarczej lub niektórych obszarów gospodarczych w myśl tego artykułu. Pomoc nie kwalifikuje się zatem do żadnego z wyjątków przewidzianych w art. 61 ust. 3 porozumienia EOG.

## 3. Wymogi proceduralne oraz charakter pomocy

### 3.1. Obowiązek zgłoszenia

W art. 1 ust. 3 w części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale stwierdza się, że: „Urząd Nadzoru EFTA powiadamia się z wystarczającym wyprzedzeniem, aby umożliwić mu przedstawienie swoich uwag, o jakichkolwiek planach przyznania lub zmiany pomocy.” Pomoc przyznana bez zgłoszenia lub też pomoc, która jest zgłoszona późno, tzn. zgłoszona po jej „wejściu w życie”, uznaje się za pomoc bezprawną.

Zwolnienie z podatku akcyzowego przewidziane przy utworzeniu Entra nie zostało zgłoszone Urzędowi i zostało wprowadzone w życie.

### 3.2. Odzyskanie pomocy państwa

Urząd zwraca uwagę rządowi norweskiemu na art. 1 w części II protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale. Zwolnienie z podatku akcyzowego wprowadzono po wejściu w życie porozumienia EOG. Zatem w tym przypadku jakkolwiek pomoc powinna być uznana za nową pomoc. Jak podano powyżej, nie otrzymano żadnego zawiadomienia o takiej pomocy. Pomoc w tym przypadku musi być uznana za bezprawną zgodnie z definicją zawartą w art. 1 lit. f) w części II do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale.

Zgodnie z art. 14 w części II protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale w przypadku bezprawnej pomocy, gdyby uznano ją za niezgodną ze wspólnym rynkiem, Urząd z zasady nakazuje, aby dane państwo EFTA odzyskało pomoc od beneficjenta.

<sup>(1)</sup> Źródło: <http://www.aberdeenpropertyinvestors.no>

Urząd jest zdania, że żadne ogólne zasady nie wykluczają zwrócenia pomocy w niniejszym przypadku. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zniesienie bezprawnej pomocy poprzez jej odzyskanie jest logiczną konsekwencją ustalenia, iż jest ona bezprawna. W rezultacie odzyskanie bezprawnie przyznanej pomocy w celu przywrócenia istniejącej wcześniej sytuacji nie może zasadniczo zostać uznane za nieproporcjonalne do celów porozumienia EOG w odniesieniu do pomocy państwa. Zwracając pomoc, beneficjent rezygnuje z przywileju, jakim się cieszył w stosunku do swych konkurentów na rynku, i w ten sposób przywraca się sytuację sprzed wypłaty pomocy<sup>(1)</sup>. Z tej funkcji zwrotu pomocy wynika również, jako ogólna zasada, poza wyjątkowymi okolicznościami, że Urząd nie przekroczy granic swych kompetencji, uznanych przez orzecznictwo Trybunału, jeżeli zwróci się do danego państwa EFTA o odzyskanie kwot przyznanych tytułem bezprawnej pomocy, gdyż przywraca on jedynie wcześniejszą sytuację<sup>(2)</sup>. Ponadto, w świetle obowiązkowego charakteru nadzoru nad pomocą państwa pełnionego przez Urząd na mocy protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale, przedsięwzięcia, którym przyznano pomoc, nie mogą z zasady żywić uzasadnionego oczekiwania, że pomoc jest zgodna z prawem, chyba że została przyznana zgodnie z procedurą ustanowioną w przepisach tegoż protokołu<sup>(3)</sup>.

#### 4. Wniosek

W świetle powyższych rozważań Urząd uznaje, iż zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych przyjęte w związku z utworzeniem Entra stanowi pomoc państwa, która nie jest zgodna z funkcjonowaniem porozumienia EOG. W konsekwencji Urząd zamyka postępowanie przewidziane w art. 1 ust. 2 w części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale, wydając decyzję negatywną, i nakazuje władzom norweskim odzyskanie od Entra pomocy państwa wraz z narosłymi odsetkami

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

- 1) Zwolnienie z opłat związanych z dokumentami i opłat rejestracyjnych przewidziane przy utworzeniu spółki Entra Eiendom AS (odn. ustęp 3 ustawy z dnia 18 lutego 2000 r., nr 11) stanowi pomoc państwa w myśl art. 61

ust. 1 porozumienia EOG. Pomoc przyznano wbrew wymogom art. 1 ust. 3 w części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale i nie kwalifikuje się ona do zwolnień zgodnie z art. 61 ust. 2 lub art. 61 ust. 3 porozumienia EOG.

- 2) Rząd norweski odzyskuje od Entra należną opłatę skarbową oraz należne opłaty rejestracyjne wraz z narosłymi odsetkami naliczonymi w oparciu o odpowiednią referencyjną stopę procentową, poczynawszy od dnia, w którym podatek akcyzowy stał się należny, aż do dnia odzyskania należnej kwoty.
- 3) Rząd norweski zostaje poinformowany pismem zawierającym egzemplarz niniejszej decyzji.
- 4) Rząd norweski informuje Urząd w ciągu dwóch miesięcy od dnia zawiadomienia o niniejszej decyzji o środkach podjętych w celu zastosowania się do niej.
- 5) Komisja WE jest informowana, zgodnie z protokołem 27 lit. d) porozumienia EOG, poprzez dostarczenie jej egzemplarza niniejszej decyzji.
- 6) Pozostałe państwa EFTA, pozostałe państwa członkowskie WE oraz zainteresowane strony są powiadamiane o niniejszej decyzji poprzez jej publikację w autentycznej wersji językowej w Sekcji EOG *Dziennika Urzędowego Wspólnot Europejskich* oraz w Suplemencie EOG.
- 7) Niniejsza decyzja jest autentyczna w języku angielskim.

Sporządzono w Brukseli, dnia 14 grudnia 2005 r.

W imieniu Urzędu Nadzoru EFTA

Einar M. BULL  
Przewodniczący

Kurt JÄGER  
Członek Kolegium

<sup>(1)</sup> Por. sprawa C-350/93 *Komisja przeciwko Włochom* [1995] ECR I-699, ustęp 22.

<sup>(2)</sup> Por. sprawa C-75/97 *Belgia przeciwko Komisji* [1999] ECR I-3671, ustęp 66, oraz sprawa C-310/99 *Włochy przeciwko Komisji* [2002] ECR I-2289, ustęp 99.

<sup>(3)</sup> Por. sprawa C-169/95 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1997] ECR I-135, ustęp 51.