

IV

(Akty przyjęte przed dniem 1 grudnia 2009 r. na mocy Traktatu WE, Traktatu UE i Traktatu Euratom)

DECYZJA URZĘDU NADZORU EFTA**NR 341/09/COL****z dnia 23 lipca 2009 r.****w sprawie zgłoszonego systemu korzyści podatkowych dla niektórych spółdzielni (Norwegia)**

URZĄD NADZORU EFTA ⁽¹⁾,

UWZGLĘDNIAJĄC Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym ⁽²⁾, w szczególności jego art. 61–63 oraz protokół 26 do tego porozumienia,

UWZGLĘDNIAJĄC Porozumienie pomiędzy państwami EFTA w sprawie ustanowienia Urzędu Nadzoru i Trybunału Sprawiedliwości ⁽³⁾, w szczególności jego art. 24,

UWZGLĘDNIAJĄC art. 1 ust. 2 w części I oraz art. 4 ust. 4, art. 6 i art. 7 ust. 5 w części II protokołu 3 do Porozumienia o nadzorze i Trybunale ⁽⁴⁾,

UWZGLĘDNIAJĄC wytyczne Urzędu w prawie stosowania i wykładni art. 61 i 62 Porozumienia EOG ⁽⁵⁾, w szczególności rozdział dotyczący opodatkowania działalności gospodarczej,

UWZGLĘDNIAJĄC decyzję nr 195/04/COL z dnia 14 lipca 2004 r. w sprawie przepisów wykonawczych, o których mowa w art. 27 w części II protokołu 3 ⁽⁶⁾,

⁽¹⁾ Zwany dalej „Urzędem”.

⁽²⁾ Zwane dalej „Porozumieniem EOG”.

⁽³⁾ Zwane dalej „Porozumieniem o nadzorze i Trybunale”.

⁽⁴⁾ Zwany dalej „protokołem 3”.

⁽⁵⁾ Wytyczne w sprawie stosowania i wykładni art. 61 i 62 Porozumienia EOG oraz art. 1 protokołu 3 do porozumienia o nadzorze i Trybunale przyjęte i wydane przez Urząd Nadzoru EFTA w dniu 19 stycznia 1994 r., opublikowane w Dz.U. L 231 z 3.9.1994, s. 1 i w Suplemencie EOG nr 32 z 3.9.1994, s. 1. Zwane dalej „wytycznymi w sprawie pomocy państwa”.

⁽⁶⁾ Decyzja nr 195/04/COL z dnia 14 lipca 2004 r. opublikowana w Dz.U. L 139 z 25.5.2006, s. 37 i w Suplemencie EOG nr 26 z 25.5.2006, s. 1, z późn. zm. Aktualna wersja wytycznych w sprawie pomocy państwa opublikowana jest na stronie internetowej Urzędu: <http://www.eftasurv.int/state-aid/legal-framework/state-aid-guidelines/>.

UWZGLĘDNIAJĄC decyzję nr 719/07/COL z dnia 19 grudnia 2007 r. o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 1 ust. 2 w części I protokołu 3 do porozumienia o nadzorze i Trybunale w odniesieniu do zgłoszonego systemu korzyści podatkowych dla spółdzielni,

PO WEZWANIU zainteresowanych stron do przedstawienia uwag ⁽⁷⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

I. FAKTY**1. PROCEDURA**

W piśmie z dnia 28 czerwca 2007 r. norweskiego Ministerstwa Administracji Rządowej i Reform, które wpłynęło do Urzędu i zostało zarejestrowane w dniu 29 czerwca 2007 r. (zdarzenie nr 427327) oraz w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 22 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Urzędu i zostało zarejestrowane w dniu 4 lipca 2007 r. (zdarzenie nr 428135) władze norweskie zgłosiły proponowane zmiany do zasad opodatkowania spółdzielni, o których mowa w sekcji 10-50 ustawy podatkowej, zgodnie z art. 1 ust. 3 części I protokołu 3 do porozumienia o nadzorze i Trybunale.

Po wielokrotnej wymianie korespondencji ⁽⁸⁾, w piśmie z dnia 19 grudnia 2007 r. Urząd powiadomił władze norweskie, że podjął decyzję o wszczęciu postępowania określonego w art. 1 ust. 2 w części I protokołu 3 w odniesieniu do zgłoszonego systemu korzyści podatkowych dla niektórych spółdzielni. W piśmie z dnia 20 lutego 2008 r. (zdarzenie nr 465882) władze norweskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące decyzji nr 719/07/COL o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego.

⁽⁷⁾ Opublikowane w Dz.U. C 96 z 17.4.2008, s. 27 i w Suplemencie EOG nr 20 z 17.4.2008, s. 44.

⁽⁸⁾ W celu uzyskania bardziej szczegółowych informacji dotyczących korespondencji między Urzędem a władzami norweskimi odsyła się do decyzji Urzędu o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, decyzja nr 719/07/COL opublikowana w Dz.U. C 96 z 17.4.2008, s. 27 i w Suplemencie EOG nr 20 z 17.4.2008, s. 44.

Decyzja nr 719/07/COL została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* i w Suplemencie EOG⁽⁹⁾. Urząd wezwał zainteresowane strony do zgłaszania swoich uwag w tej sprawie.

Urząd otrzymał uwagi od szeregu zainteresowanych stron⁽¹⁰⁾. W piśmie z dnia 23 maja 2008 r. (zdarzenie nr 478026) Urząd przekazał te uwagi władzom norweskim, które miały możliwość zareagowania, ale podjęły decyzję o niezgłaszaniu dalszych uwag.

2. OPIS PROPONOWANEGO ŚRODKA

2.1. KONTEKST OGÓLNY

W 1992 r. władze norweskie wprowadziły system specjalnych odliczeń podatkowych dla niektórych spółdzielni. Zgodnie z tym systemem niektóre spółdzielnie działające w sektorach rolnictwa, leśnictwa i rybołówstwa oraz spółdzielnie konsumenckie były uprawnione do odliczenia od podatku dopłat do kapitału własnego. Inne formy spółdzielni nie były objęte systemem. Odliczenie było ograniczone do maksymalnej kwoty 15 % rocznego dochodu netto i miało zastosowanie jedynie do części dochodu pochodzącej z transakcji z członkami spółdzielni. Odliczenie odpowiadające maksymalnej dopuszczalnej kwocie oznaczałoby zmniejszenie normalnej stawki podatku od osób prawnych wynoszącej 28 % do 23,8 %. Celem systemu było przyznanie spółdzielniom korzyści podatkowej ze względu na utrudniony dostęp do kapitału własnego w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami⁽¹¹⁾.

System został zniesiony z początkiem roku podatkowego 2005. Niemniej w odniesieniu do budżetu państwa na rok 2007 władze norweskie zaproponowały ponowne wprowadzenie systemu w nieco zmienionej postaci⁽¹²⁾. W związku z powyższym system został zgłoszony Urzędowi.

2.2. CEL SYSTEMU

Jak wynika ze zgłoszenia, spółdzielnie należy wspierać ze względu na interes publiczny związany z utrzymaniem przedsiębiorstw stanowiących alternatywę dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i funkcjonujących na takich zasadach, jak: demokracja, samopomoc, odpowiedzialność, równość, sprawiedliwość i solidarność. Aby zatem zadbać o niematerialny interes publiczny utrzymując spółdzielnie jako alternatywę dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością konieczne jest zrekompensowanie spółdzielniom ich niekorzystnej sytuacji w stosunku do innych spółek. Zgłoszony system, zgodnie z treścią zgłoszenia, ma na celu zrekompensowanie niektórych niekorzystnych warunków związanych z dopływem kapitału.

⁽⁹⁾ Zob. odesłanie do Dz.U. w przypisie 8.

⁽¹⁰⁾ Sekcja I-5 poniżej.

⁽¹¹⁾ Sekcja 12.2 wniosku rządu Norwegii z dnia 29 września 2006 r. (Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - loven dringer).

⁽¹²⁾ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - loven dringer.

2.3. PROPONOWANY ŚRODEK

Zgłoszony środek, ustanowiony w nowej sekcji 10-50 ustawy podatkowej, zakłada możliwość uzyskania odliczenia od podatku przez spółdzielnie. Jego treść brzmi następująco:

„[...] można przyznać odliczenie dla środków wyasygnowanych na zwiększenie wspólnego kapitału do wysokości nie przekraczającej 15 % dochodu. Odliczenie jest przyznawane wyłącznie w odniesieniu do dochodu uzyskanego w ramach transakcji dokonywanych z członkami spółdzielni. Transakcje z członkami i równoważne transakcje należy wykazać w sprawozdaniu finansowym wraz z dowodami”.⁽¹³⁾

Według władz norweskich wyrażenie „kapitał wspólny” nie odnosi się do pozycji w bilansie spółdzielni, ale jest wyrażeniem czysto podatkowym. Wynika zatem, że kapitał wspólny może obejmować kapitał zatrzymany, środki dodatkowe, które stanowią udziały członków w zyskach zatrzymane w spółdzielni w postaci „rezerwy na późniejsze płatności”⁽¹⁴⁾ oraz środki indywidualne w postaci udziału w zyskach, który został przeniesiony na rachunki kapitałowe członków w spółdzielni⁽¹⁵⁾.

„Równoważne transakcje” zostały zdefiniowane w pkt 3 sekcji 10-50 ustawy podatkowej jako zakupy dokonywane przez rybackie organizacje handlowe u członków innej rybackiej organizacji handlowej, o ile spełnione są pewne warunki, zakupy dokonywane przez spółdzielnię rolniczą w odpowiedniej spółdzielni w celu regulacji rynku, a także zakupy narzucane przez organ państwowy⁽¹⁶⁾.

Z proponowanego przepisu wynika zatem, że odliczenie podatkowe jest z reguły przyznawane jedynie w odniesieniu do dochodu uzyskanego w ramach transakcji z członkami spółdzielni. Nie przyznaje się więc odliczeń od dochodu w ramach transakcji z innymi podmiotami. Jak określono w projekcie sekcji 10-50 ustawy podatkowej, sprawozdanie finansowe spółdzielni musi umożliwiać ustalenie transakcji z członkami i równoważnych transakcji. Niezbędne jest więc prowadzenie odrębnej rachunkowości dla transakcji z członkami spółdzielni i transakcji z osobami trzecimi. Spółdzielnia musi być w stanie udokumentować transakcje ze swoimi członkami i równoważne transakcje.

⁽¹³⁾ Nieoficjalne tłumaczenie Urzędu. Oryginalny tekst w języku norweskim brzmi następująco: „[...] I tillegg kan det gis fradrag for avsetning til felleseid andelskapital med inntil 15 prosent av inntekten. Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene. Omsetning med medlemmene og likestilt omsetning må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres.”

⁽¹⁴⁾ Sekcja 28 ustawy o spółdzielniach.

⁽¹⁵⁾ Sekcja 29 ustawy o spółdzielniach.

⁽¹⁶⁾ Władze norweskie stwierdziły, że ten przepis ma zastosowanie wyłącznie do spółdzielni, których działalność nie jest objęta zakresem Porozumienia EOG, por. pismo władz norweskich z dnia 6 lipca 2009 r. (zdarzenie nr 523765), s. 3. W związku z powyższym Urząd nie będzie zajmował się analizą pojęcia „równoważne transakcje”.

Władze norweskie oszacowały w zgłoszeniu, że straty z tytułu braku dochodów podatkowych wynikające z zastosowania systemu wyniosą od 35 mln NOK do 40 mln NOK (w przybliżeniu 4–5 mln EUR) za rok podatkowy 2007.

2.4. BENEFICJENCI

System będzie miał zastosowanie do spółdzielni wymienionych w pkt 2 i 4–6 proponowanej sekcji 10-50 ustawy podatkowej. Z powyższych przepisów wynika, że zgłoszony system obejmuje głównie niektóre spółdzielnie konsumenckie oraz spółdzielnie działające w sektorach rolnictwa, leśnictwa i rybołówstwa.

W odniesieniu do spółdzielni konsumenckich pkt 2a proponowanej sekcji 10-50 ustawy podatkowej stanowi, że beneficjentami zgłoszonego systemu mają być wyłącznie spółdzielnie konsumenckie uzyskujące ponad 50 % regularnego dochodu w ramach transakcji z członkami.

Ponadto spółdzielnie budowlane, które są objęte ustawą o spółdzielniach budowlanych, również mogą skorzystać z odliczeń podatkowych⁽¹⁷⁾. Stanowi to rozszerzenie systemu w porównaniu z systemem obowiązującym do 2005 r., por. sekcja I-2.1 powyżej.

Spółdzielnie inne niż te specjalnie wymienione w sekcji 10-50 ustawy podatkowej nie są objęte systemem. Według władz norweskich kwalifikujące się spółdzielnie są wybierane na podstawie założenia, że zachodzi pilna potrzeba zrekompensovania dodatkowych kosztów w sektorach objętych zgłoszonym systemem. Według władz norweskich spółdzielnie w sektorach, które nie zostaną objęte systemem, to zazwyczaj małe spółki prowadzące ograniczoną działalność gospodarczą lub prowadzące działalność pozagospodarczą.

2.5. DEFINICJA SPÓŁDZIELNI W PRAWIE NORWESKIM

Spółdzielnia jest zdefiniowana w sekcji 1(2) ustawy o spółdzielniach⁽¹⁸⁾ jako przedsiębiorstwo,

„którego głównym celem jest promowanie interesów ekonomicznych jego członków poprzez udział członków w stowarzyszeniu w roli nabywców, dostawców lub w innej podobnej roli, w przypadku gdy:

1. zysk, poza normalnym zwrotem z zainwestowanego kapitału, jest albo pozostawiany w stowarzyszeniu, albo dzielony pomiędzy członków proporcjonalnie do ich udziału w transakcjach z grupą, oraz
2. żaden z członków nie jest osobiście odpowiedzialny za zadłużenie grupy, ani w całości, ani za te elementy, które łącznie składają się na całkowite zadłużenie”⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁷⁾ Lov 6. juni 2003 No 38 Lov om bustadbyggjelag (bustadbyggjelslova).

⁽¹⁸⁾ Lov 29. juni 2007 No 81 Lov om samvirkeforetak (samvirkelova).

⁽¹⁹⁾ Tłumaczenie z norweskiego na angielski pochodzi ze strony internetowej the Norwegian Co-operative Centre, www.samvirke.org.

Ponadto z sekcji 3(2) ustawy o spółdzielniach wynika, że członkowie spółdzielni nie są zobowiązani do wnoszenia kapitału do spółdzielni, chyba że dany członek wyraził na to zgodę na piśmie, podpisując deklarację członkowską lub oddzielną umowę. Powyższy wymóg nie obowiązuje tylko w przypadku, gdy obowiązek wniesienia składki członkowskiej jest przewidziany w statucie spółdzielni. Co więcej, ten sam przepis stanowi, że obowiązek wniesienia kapitału musi być ograniczony do określonej kwoty, albo w jakiś inny sposób.

2.6. RUCH SPÓŁDZIELCZY W NORWEGII⁽²⁰⁾

W Norwegii istnieje ok. 4 000 spółdzielni, które łącznie posiadają ponad 2 miliony członków. Spółdzielnie funkcjonują głównie w sektorach rolnictwa, rybołówstwa, mieszkaniowym i konsumenckim, ale także w innych sferach gospodarki, np. w sektorze ubezpieczeniowym, transportu, dostaw energii, opieki zdrowotnej, mediów itp.

W skład federacji norweskich spółdzielni rolniczych (ang. Federation of Norwegian Agricultural Co-operatives – FNAC) wchodzi 14 ogólnokrajowych organizacji zajmujących się m.in. przetwórstwem, sprzedażą i nabywaniem produktów rolniczych i towarów wykorzystywanych do produkcji rolniczej (nawozy, maszyny itp.), hodowlą, działalnością kredytową i ubezpieczeniową. Spółdzielnie rolnicze skupiają ponad 50 000 indywidualnych członków (rolników), około 19 000 pracowników, zaś ich roczny obrót wynosi ponad 58 mld NOK (w przybliżeniu 6 mld EUR). Własnością spółdzielni rolniczych są niektóre bardzo znane norweskie marki, np. TINE (produkty mleczarskie), Gilde (czerwone mięso) i Prior (jaja i drób). Głównym celem spółdzielni rolniczych jest zapewnienie kanałów umożliwiających przetwarzanie i wprowadzanie produktów rolniczych do obrotu oraz ułatwienie dostępu do kapitału i czynników produkcji w każdym gospodarstwie.

Zgodnie z norweską ustawą o surowych rybach⁽²¹⁾ spółdzielcze organizacje handlowe mają wyłączne prawo do bezpośredniego wprowadzania do obrotu wszystkich ryb i skorupiaków, z wyjątkiem ryb utrzymywanych w gospodarstwie rybackim. W tym sektorze funkcjonuje sześć spółdzielczych organizacji handlowych. Obszar działalności każdej z tych organizacji jest związany z obszarem geograficznym lub występującymi gatunkami. Spółdzielcze organizacje handlowe są własnością samych rybaków. Oprócz działalności w zakresie wprowadzania do obrotu, wymienione organizacje handlowe pełnią również funkcje kontrolne w zakresie ochrony zasobów morskich. Wartość ryb i skorupiaków wprowadzonych bezpośrednio do obrotu wynosi około 6 mld EUR (w przybliżeniu 620 mln EUR). 90 % wszystkich ryb i skorupiaków jest wywożone.

⁽²⁰⁾ Informacje zawarte w tej sekcji w dużej mierze opierają się na stronie internetowej the Norwegian Co-operative Centre – ośrodka udzielającego informacji, udostępniającego dokumenty i udzielającego porad w sprawach spółdzielni, który jest własnością głównych organizacji spółdzielczych w Norwegii, www.samvirke.org.

⁽²¹⁾ Lov 14. desember 1951 No 3 om omsetning av råfisk (Råfiskloven), por. zwłaszcza sekcja 3.

Główną organizacją norweskich spółdzielni konsumenckich jest Coop NKL BA. Coop to sieć sklepów spożywczych, która posiada około 1,1 mln indywidualnych członków skupionych w 140 spółdzielniach. Sieć Coop obsługuje ponad 1 350 sklepów z rocznym obrotem wynoszącym około 34 mld NOK (w przybliżeniu 3,6 mld EUR) oraz zatrudnia około 22 000 pracowników. Udział sieci w rynku artykułów spożywczych wynosi 24 %. Sieć zajmuje się również przetwórstwem spożywczym i współpracuje z innymi skandynawskimi spółdzielczymi organizacjami handlu detalicznego w zakresie zakupów i przetwórstwa. Głównym celem spółdzielni konsumenckich jest zapewnienie członkom solidnych i przydatnych towarów i usług po konkurencyjnych cenach, a jednocześnie reprezentowanie interesów członków w kwestiach konsumenckich.

Norweska Federacja Stowarzyszeń Spółdzielni Mieszkaniowych (NBBL) jest krajowym stowarzyszeniem członkowskim reprezentującym 86 towarzystw budownictwa mieszkaniowego. Federacja skupia 772 000 indywidualnych członków i 378 000 lokali mieszkalnych prawie w 5 100 stowarzyszonych spółdzielniach mieszkaniowych. Stowarzyszenia spółdzielni mieszkaniowych różnią się wielkością i liczą od 100 do 190 000 indywidualnych członków. Spółdzielnie mieszkaniowe mają znaczący udział w rynku mieszkaniowym w dużych miastach. W Oslo ich udział w rynku wynosi niemalże 40 %, natomiast średnia krajowa to 15 %. Mają one na celu przede wszystkim zapewnienie członkom dobrych i odpowiednich warunków lokalowych oraz dążenie do osiągnięcia dobrych i stabilnych warunków mieszkalnictwa spółdzielczego.

2.7. NORWESKIE PRZEPISY DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA OSÓB PRAWNYCH I SYTUACJA SPÓŁDZIELNI

Powszechny podatek od osób prawnych w Norwegii wynosi obecnie 28 %. Podatek ma zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu netto podmiotów gospodarczych. Ma on również zastosowanie w przypadku, gdy dochód jest dodawany do kapitału własnego spółki. Niemniej Norweski Sąd Najwyższy zdecydował, że pakiety akcji lub udziałów wnoszonych aportem na zwiększenie kapitału nie są dochodem podlegającym opodatkowaniu w przypadku spółki przyjmującej⁽²²⁾. Powodem takiej decyzji jest fakt, że wkłady są uważane za wcześniej opodatkowane jako dochód osoby wnoszącej wkład. Dlatego też mimo że przedsiębiorstwo musi płacić podatek w wysokości 28 % od kapitału sfinansowanego z dochodów własnych, opodatkowaniu nie podlegają wkłady wnoszone udziałowców lub ze źródeł publicznych. Wynika stąd, że przedsiębiorstwa zorganizowane jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością itp. mogą zwiększać kapitał własny przyjmując niepodlegające opodatkowaniu pakiety akcji lub udziałów wnoszonych aportem przez udziałowców lub ze źródeł publicznych.

Spółdzielnie nie mają jednak takiej możliwości. Według norweskiej ustawy o spółdzielniach nie mogą one prowadzić publicznej emisji udziałów ani emitować żadnych innych certyfikatów czy papierów wartościowych. Ponadto uważa się, że zasada otwartego członkostwa ogranicza wysokość wkładów kapitałowych, jakich spółdzielnie mogą się domagać od swoich członków.

Jak wynika ze zgłoszenia, obowiązki i ograniczenia nałożone na spółdzielnie przez prawo są postrzegane przez władze norweskie jako niezbędne i nieodłącznie związane z zasadami spółdzielczymi. Władze norweskie uważają więc, że zniesienie tych ograniczeń naruszyłoby podstawowe zasady spółdzielcze. Władze norweskie zauważają, że norweska ustawa o spółdzielniach może być nieco bardziej rygorystyczna w tej kwestii niż przepisy dotyczące spółdzielni w innych państwach europejskich. Jako przykład władze norweskie podają art. 64 rozporządzenia WE w sprawie statutu spółdzielni europejskiej⁽²³⁾, zgodnie z którym spółdzielnia może przewidywać możliwość emisji papierów wartościowych innych niż udziały lub obligacje, zaś subskrypcji mogą dokonać członkowie lub osoby niebędące członkami. Władze norweskie uważają jednak, że ograniczenia nałożone na spółdzielnie w Norwegii są konieczne.

3. PODSTAWY DO WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

Decyzją nr 719/07/COL Urząd postanowił wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie zgłoszonego systemu. W decyzji o wszczęciu postępowania Urząd wstępnie stwierdził, że system stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

Po pierwsze, Urząd uznał, że proponowane korzyści podatkowe dla spółdzielni stawiają je w uprzywilejowanej pozycji. Po drugie, Urząd stwierdził, że korzyści podatkowe dla spółdzielni są selektywne i wyraził swoje wątpliwości, czy są one uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą norweskiego systemu podatkowego. Uwzględniając fakt, że system obniży podatek od osób prawnych płacony przez spółdzielnie objęte systemem, Urząd wyraził wątpliwości, czy system nie zakłóca lub nie grozi zakłóceniem konkurencji. Na koniec Urząd wyraził wątpliwości, czy zgłoszony środek można uznać za zgodny z którymkolwiek ze zwolnień przewidzianych w art. 61 Porozumienia EOG, a tym samym za zgodny z przepisami dotyczącymi pomocy państwa określonymi w Porozumieniu EOG.

4. UWAGI WŁADZ NORWESKICH

Władze norweskie utrzymują, że proponowane odliczenie od podatku nie przynosi spółdzielniom korzyści. Z jednej strony władze norweskie twierdzą, że odliczenie od podatku powinno być postrzegane jako „część układu, na mocy którego system podatkowy zapewnia płatności ze strony państwa na rzecz spółdzielni na dostosowanie się do obowiązujących ram prawnych dla spółdzielni”⁽²⁴⁾. Tym samym państwo chroni spółdzielczą formę działalności, uznawaną za niematerialną korzyść dla interesu publicznego, jako alternatywę dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Z drugiej strony władze norweskie utrzymują, że odliczenie od podatku powinno być postrzegane jako rekompensata z tytułu dodatkowych kosztów ponoszonych przez spółdzielnie w związku z nałożonymi na nie ograniczeniami dostępu do kapitału własnego, postrzeganymi jako ograniczenia strukturalne dla spółdzielni. Władze norweskie twierdzą, że wychodzą z założenia, iż dany środek jedynie rekompensuje i równoważy to niekorzystne położenie spółdzielni z powodu nałożonych na nie ograniczeń dostępu do kapitału własnego.

⁽²³⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz.U. L 207 z 18.8.2003, s. 1).

⁽²⁴⁾ Pismo od władz norweskich z dnia 20 lutego 2008 r. (zdarzenie nr 465882), s. 2.

⁽²²⁾ Rt. 1917 s. 627 oraz Rt. 1927 s. 869.

W odniesieniu do obydwu argumentów władze norweskie twierdzą, że system jest zgodny z testem prywatnego inwestora. Wydaje się, że podstawą takiego argumentu jest pogląd, że pomoc przyznana w ramach programu nie przekroczy kosztów dodatkowych związanych z funkcjonowaniem w formie spółdzielni ani też korzyści dla społeczeństwa wynikających z ochrony spółdzielczej formy działalności.

Ponadto władze norweskie utrzymują, że zastosowanie środka podatkowego nie uniemożliwia zastosowania testu prywatnego inwestora, ponieważ forma pomocy wybrana przez państwo nie powinna mieć znaczenia.

Z praktyki sądów europejskich i Komisji Europejskiej wynika, że fakt, iż środek rekompensuje niekorzystne położenie przedsiębiorstwa nie oznacza, że nie może być postrzegany jako przynoszący przedsiębiorstwu korzyść. Według władz norweskich praktyka ta nie ma zastosowania w danym przypadku. Wszystkie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością mają możliwość zwiększenia kapitału poprzez przyjęcie depozytów, które stanowią niepodlegający opodatkowaniu dochód spółki. System jedynie rekompensuje straty i wyrównuje pozycję spółdzielni w stosunku do innych spółek. Ponadto władze norweskie argumentują, że dany przypadek należy odróżnić od decyzji Komisji Europejskiej w sprawie OTE⁽²⁵⁾, ponieważ korzyści podatkowe i koszty dodatkowe wynikające ze zobowiązań zachodzą w danym przypadku jednocześnie. Według władz norweskich pkt 101 w sprawie OTE sugeruje, że ten fakt może mieć znaczenie dla kwalifikacji środka jako pomoc państwa.

W odniesieniu do selektywności systemu władze norweskie twierdzą, że w wyniku zastosowania systemu spółdzielnie są traktowane w taki sposób, jakby ich kapitał został sfinansowany przez udziałowców. Korzyść podatkowa umożliwia spółdzielni przyjmującej wyasygnowanie kwoty odpowiadającej kapitałowi bez konieczności płacenia podatku, tak jak gdyby przyjęła podobną kwotę w postaci pakietów akcji lub udziałów wnoszonych aportem na zwiększenie kapitału. W rezultacie władze norweskie są zdania, że ogólna zasada regulująca depozyty akcji ma zastosowanie do spółdzielni.

Ponadto władze norweskie twierdzą, że zgłoszony system jest zgodny z przepisami dotyczącymi pomocy państwa określonymi w Porozumieniu EOG oraz z zasadami ustanowionymi w komunikacie Komisji na temat spółdzielni⁽²⁶⁾. Władze norweskie w szczególności odwołują się do przepisów sekcji 3.2.6 komunikatu Komisji, w myśl których specjalne traktowanie spółdzielni pod względem podatkowym może być dopuszczalne.

⁽²⁵⁾ Decyzja Komisji Europejskiej w sprawie C 2/2006 OTE.

⁽²⁶⁾ Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego oraz Komitetu Regionów w sprawie promowania spółdzielczości w Europie, COM (2004) 18 z dnia 23 lutego 2004 r., zwany dalej „komunikatem Komisji w sprawie spółdzielczości” lub „komunikatem Komisji”.

W sprawie zakłócania konkurencji władze norweskie argumentują natomiast, że system jedynie równoważy istniejące zakłócenia, niekorzystne dla spółdzielni, a tym samym przypuszczalnie zwiększa wydajność rynków, na które wywiera wpływ.

5. UWAGI STRON TRZECICH

W wyniku opublikowania decyzji nr 716/07/COL o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do zgłoszonej pomocy dla niektórych spółdzielni, Urząd Nadzoru EFTA otrzymał uwagi od szeregu stron trzecich.

Uwagi rządu Francji dotyczą zasadniczo specjalnego charakteru spółdzielni i podkreślają, że zgłoszony system ma na celu wyłącznie zrekomensowanie spółdzielniom ograniczeń strukturalnych.

Cooperatives Europe reprezentuje spółdzielnie w całej Europie i dąży do wspierania i rozwoju przedsiębiorstw spółdzielczych. Po pierwsze organizacja odwołuje się do szczególnego charakteru spółdzielni, który jest uznawany przez władze wspólnotowe. Organizacja Cooperatives Europe jest przekonana, że specjalne systemy, z których spółdzielnie czerpią korzyści, nie powinny być porównywane do systemów, które mają zastosowanie do innych form przedsiębiorstw, ponieważ te systemy stanowią realizację zasad spółdzielczości w praktyce. Ponadto Cooperatives Europe argumentuje, że specjalne ustalenia podatkowe dla spółdzielni mają na celu uwzględnienie i zrekomensowanie ograniczeń, które są nierozdzielnie związane z naturą spółdzielni, w sposób proporcjonalny, a nie doprowadzenie do nieuczciwej konkurencji. W opinii Cooperatives Europe system jest uzasadniony zasadą równości, ponieważ spółdzielnie ponoszą pewne straty, m.in. związane z kwestią dostępu do kapitału. Cooperatives Europe uważa, że spółdzielnie są objęte niezależnym systemem prawnym, który uwzględnia ich specyficzny charakter. Organizacja argumentuje, że jeśli system opodatkowania spółdzielni jest zgodny z logiką systemu prawnego danego państwa członkowskiego, wynika z metod działalności operacyjnej spółdzielni, powiązanych z zasadami i wartościami spółdzielczymi, oraz jest proporcjonalny do ograniczeń narzuconych przez te sposoby funkcjonowania spółdzielczości, nie może zostać uznany za pomoc państwa lub korzyść; taki system wynika po prostu z logiki funkcjonowania, która jest inna niż w przypadku innych form przedsiębiorstw i jest uzasadniony równym traktowaniem różnych form przedsiębiorstw. Co więcej, Cooperatives Europe twierdzi, że system rekompensuje straty ponoszone przez spółdzielnie, a tym samym odzwierciedla logikę systemu spółdzielczego i prawa spółdzielni do konkurowania na równych zasadach.

Kooperativa Förbundet, organizacja zrzeszająca spółdzielnie konsumenckie w Szwecji, popiera argumenty przedstawione przez Cooperatives Europe.

Confcooperative – Confederazione Cooperative Italiane jest organizacją zrzeszającą włoskie spółdzielnie. Organizacja ta podkreśla wspólnotowy cel spółdzielni oraz – stwierdziwszy, że prawodawstwo norweskie pokrywa się z prawodawstwem innych państw członkowskich, które dążą do wyrównania niekorzystnego położenia spółdzielni – zaznacza, że wszelkie nadwyżki funduszy wpłacone do spółdzielni przez jej członków pozostają własnością członków, w związku z czym nie mogą podlegać opodatkowaniu po stronie spółdzielni.

Legacoop – Lega Nazionale delle Cooperative e Mutue jest organizacją zrzeszającą włoskie spółdzielnie we wszystkich sektorach. Legacoop powołuje się na to, że większość w przypadku większości spółdzielni ich członkowie okresowo rezygnują z udziałów w zyskach. Organizacja ta uważa, że system jest zgodny z przepisami prawa cywilnego i podatkowego w zakresie spółdzielni europejskich oraz że system umożliwi wyrównanie niekorzystnego położenia spółdzielni związanego z dopływem kapitału.

Coop de France jest organizacją zrzeszającą francuskie spółdzielnie w sektorze rolniczym. Organizacja ta nawiązuje do europejskich norm prawnych, które uznają szczególną rolę, jaką pełnią spółdzielnie, niezależnie od tego, w jakim sektorze gospodarki prowadzą one działalność, a także do wypracowanych instrumentów, które zapewniają spółdzielniom bezpieczeństwo prawne. Ponadto Coop de France twierdzi, że system nie stanowi pomocy, a jedynie rekompensuje ograniczenia strukturalne spółdzielni nieodłącznie związane z ich formą prawną. Co więcej, organizacja argumentuje, że przedmiotowy system jest zgodny z logiką systemu, w związku z czym nie jest selektywny. Podstawę powyższej opinii jest argument, że kapitał spółdzielni jest niepodzielny i składa się z zysków członków, które nie zostały podzielone. Coop de France odnosi się również do trudności spółdzielni w dostępie do kapitału własnego, które wynikają z braku możliwości emitowania udziałów, ograniczonej liczby potencjalnych członków, wynikającej z celu spółdzielni, oraz niemożności korzystania z instrumentów finansowych przez spółdzielnie.

Landbrugsrådet jest organizacją zrzeszającą spółdzielnie w sektorze rolniczym w Danii. Organizacja ta twierdzi, że przedmiotowy system wprowadza równe szanse dla różnych rodzajów przedsiębiorstw, uwzględniając spółdzielczy charakter i zasady spółdzielcze. System nie sprzyja spółdzielniom, ale wyrównuje ograniczenia strukturalne.

CECOP-CICOPA-Europe reprezentuje spółdzielnie przemysłowe i usługowe. Organizacja ta twierdzi, że specjalne systemy, które są korzystne dla spółdzielni, nie powinny być porównywane z systemami, które mają zastosowanie do innych form przedsiębiorstw, ponieważ opierają się one na zasadach regulujących funkcjonowanie spółdzielni. Ponadto organizacja argumentuje, że porównując sytuację spółdzielni z sytuacją innych spółek, Urząd hierarchizuje formy prawne, przy czym system spółdzielczy jest postrzegany jako wyjątek. Takie działanie jest niezgodne z Traktatem o Unii Europejskiej lub rozporządzeniem w sprawie statutu spółki europejskiej. W odniesieniu do komunikatu Komisji na temat spółdzielni organizacja twierdzi, że zgłoszony system uwzględnia i rekompensuje, w sposób proporcjonalny, ograniczenia, które są nierozzerwalnie związane z formą spółdzielczą.

Główny Komitet Spółdzielczości Rolniczej (COGECA) reprezentuje ogólne interesy ekonomiczne spółdzielni w sektorach rolniczym, rolno-spożywczym, leśnictwa i rybołówstwa w Europie. Organizacja powołuje się na podstawową rolę, jaką spółdzielnie odgrywają w tych sektorach, co zostało zauważone przez wiele państw członkowskich UE, oraz na fakt, że troska o wspólnotę (jej zrównoważony rozwój) jest nieodzownym elementem statutów spółdzielni. Organizacja ta wyraża zaniepokojenie faktem, iż jednakowe traktowanie podatkowe spółdzielni i innych przedsiębiorstw może doprowadzić do sytuacji, w której spółdzielnie zaczną przyjmować inne formy organizacyjno-prawne, co utrudni rolnikom dostęp do rynku.

CCAIE Confederación de Cooperativas Agrarias de España, organizacja zrzeszająca spółdzielnie rolnicze, popiera argumenty przedstawione przez COGECA, Coop de France i Cooperatives Europe.

Groupement National de la Coopération jest organizacją na rzecz ruchu spółdzielczego we Francji. Organizacja ta twierdzi, że korzystne traktowanie podatkowe spółdzielni we Francji i innych państwach europejskich ma na celu zapewnienie uczciwej konkurencji pomiędzy spółdzielniami i innymi przedsiębiorstwami i nie zakłóca konkurencji. Organizacja ta wskazuje na szczególny charakter spółdzielni oraz podkreśla, że spółdzielnie, aby móc istnieć i rozwijać się, potrzebują pewnych ram prawnych i podatkowych, które uwzględniają ich szczególny charakter oraz warunki, w których spółdzielnie prowadzą działalność. Groupement National de la Coopération zgadza się ze stanowiskiem Norwegii, że przedmiotowy system nie stanowi korzyści dla spółdzielni oraz utrzymuje, że system nie zakłóci konkurencji, ponieważ obowiązywanie identycznych zasad dla różnych form przedsiębiorstw nie jest możliwe. W związku z powyższym organizacja podkreśla, że pomoc nie będzie nieproporcjonalna.

Norweski Stały Komitet ds. Spółdzielczych (zwany dalej „NSCC”) jest organizacją zrzeszającą spółdzielnie norweskie. Na wstępie NSCC stwierdza, że istnieje zasadnicza różnica pomiędzy spółdzielniami i innymi prawnymi formami przedsiębiorstw, mianowicie relacje pomiędzy spółdzielnią a jej członkami są odmienne od relacji pomiędzy spółką z ograniczoną odpowiedzialnością a jej udziałowcem. Ma to również wpływ na środki podatkowe zastosowane wobec spółdzielni.

Po pierwsze, NSCC twierdzi, że środek nie stanowi pomocy państwa, ponieważ jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą danego systemu podatkowego. W związku z tym NSCC twierdzi, że spółdzielnie tworzą swój kapitał własny nie wypłacając członkom udziałów w zyskach. Z reguły nadwyżka taka musi być wypłacona członkom spółdzielni, ponieważ faktycznie odpowiada ona odroczonej korekcie ceny i nie należy do spółdzielni, ale do jej członków. Jeżeli nastąpi zwrot, spółdzielnia będzie mogła odliczyć zwróconą kwotę od podatku. Jeżeli nadwyżka nie zostanie zwrócona, będzie faktycznie stanowiła wkład własny członków spółdzielni. Z logiki systemu wynika zatem, że nadwyżka powinna być zwolniona z podatku, niezależnie od tego, czy zostaje zatrzymana jako kapitał własny, czy wypłacona członkom w postaci zwrotu. Ponadto zastosowanie mają tu racjonalne przesłanki unikania podwójnego opodatkowania tej samej kwoty. Podobnie jak w przypadku emisji niepublicznych, które są zwolnione z podatku po stronie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, ponieważ zostały już opodatkowane po stronie udziałowca, wkłady na poczet kapitału dokonywane przez

członka spółdzielni również powinny być zwolnione z podatku po stronie spółdzielni, ponieważ zostały już opodatkowane po stronie członka. W związku z powyższym NSCC uważa, że ramami prawnymi tego systemu powinny być zasady dotyczące wkładu udziałowców na rzecz kapitału własnego, a nie porównywanie systemu z zasadami dotyczącymi podatku dochodowego.

Po drugie, NSCC twierdzi, że środek nie stanowi korzyści, a jedynie rekompensuje ograniczenia strukturalne nieodłączne związane z formą prawną spółdzielni. W odniesieniu do decyzji o wszczęciu postępowania NSCC twierdzi ponadto, że nie jest istotne, czy ograniczenia strukturalne są równoważone przez inne elementy norweskiego systemu spółdzielczego, ponieważ kryterium prawne powinno polegać na ustaleniu, czy konkretne ograniczenie, które środek ma wyeliminować, jest równoważone przez inne środki.

Po trzecie, NSCC utrzymuje, że środek nie jest selektywny, ponieważ odmienne traktowanie podatkowe spółdzielni i innych przedsiębiorstw odzwierciedla różnice wynikające z prawa spółek. W związku z tym, że środek podatkowy będący przedmiotem analizy ma zastosowanie wyłącznie do podmiotów funkcjonujących jako spółdzielnie, dotyczy on tylko takiej formy prawnej przedsiębiorstwa, która jest otwarta dla wszystkich. Dlatego też środek nie jest selektywny.

II. OCENA

1. ZAKRES NINIEJSZEJ DECYZJI

Jak przedstawiono w sekcji I-2.4 powyżej, potencjalnymi beneficjentami przedmiotowego systemu są przede wszystkim spółdzielnie działające w sektorach rolniczym, rybołówstwa i leśnictwa, niektóre spółdzielnie konsumenckie i spółdzielnie budowlane.

Artykuł 8 Porozumienia EOG definiuje jego zakres. Z art. 8 ust. 3 wynika, że:

„Postanowienia niniejszego Porozumienia stosują się, chyba że ustalono inaczej, tylko do:

- a) produktów objętych rozdziałami 25–97 Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów, z wyłączeniem produktów wymienionych w protokole 2;
- b) produktów wyszczególnionych w protokole 3, podlegających szczególnym uzgodnieniom określonym w tym protokole”.

Na podstawie powyższych postanowień sektory rolnictwa i rybołówstwa w znacznym stopniu pozostają poza zakresem przepisów dotyczących pomocy państwa określonych w Porozumieniu EOG.

Stąd niniejsza decyzja ma zastosowanie do proponowanych ulg podatkowych dla spółdzielni, ale nie dotyczy spółdzielni działających w sektorach rolnictwa i rybołówstwa w stopniu, w jakim działalność tych spółdzielni wykracza poza zakres przepisów dotyczących pomocy państwa określonych w Porozumieniu EOG.

2. WYSTĘPOWANIE POMOCY PAŃSTWA

2.1. WSTĘP

Artykuł 61 ust. 1 Porozumienia EOG ma następujące brzmienie:

„Z zastrzeżeniem innych postanowień niniejszego Porozumienia, wszelka pomoc przyznawana przez państwa członkowskie WE, państwa EFTA lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z funkcjonowaniem niniejszego Porozumienia w zakresie, w jakim wpływa na handel między umawiającymi się stronami”.

Urząd przypomina, że w zasadzie system podatkowy państwa EFTA sam w sobie nie jest objęty Porozumieniem EOG. Każde państwo EFTA opracowuje i stosuje system podatkowy zgodnie ze swoimi politycznymi decyzjami. Jednakże zastosowanie środka podatkowego, takiego jak ulga podatkowa dla niektórych spółdzielni, może w efekcie doprowadzić do tego, że dany środek będzie podlegał art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG. Zgodnie z orzecznictwem⁽²⁷⁾ art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG nie rozróżnia środków interwencji państwa poprzez odwoływanie się do ich przyczyn lub celów, ale określa je w odniesieniu do ich skutków.

2.2. WYSTĘPOWANIE ZASOBÓW PAŃSTWOWYCH

Aby pomoc stanowiła pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, musi być przyznana przez państwo lub z zasobów państwowych.

Urząd przypomina, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, definicja pomocy jest bardziej ogólna od definicji dotacji, ponieważ obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak same dotacje, ale również środki państwa, które w różnej formie zmniejszają zwykłe obciążenia budżetu przedsiębiorstwa i które przez to, mimo że nie są dotacjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki⁽²⁸⁾.

Zgodnie ze zgłoszonym systemem spółdzielnie wymienione w sekcji 10-50 ustawy podatkowej będą uprawnione do specjalnej formy odliczenia od podatku. Na tej podstawie spółdzielnie mogą odliczać od dochodu dopłaty do kapitału własnego. Odliczenie od podatku sugeruje, że zmniejszy się podatek płacony przez spółdzielnie objęte systemem. Środek pociąga za sobą utratę wpływów podatkowych państwa norweskiego, szacowaną przez władze norweskie na kwotę rządu 35–40 mln NOK (w przybliżeniu 4–5 mln EUR) za rok podatkowy 2007. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem środek, za pomocą którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie z podatku i który, mimo że nie wiąże się

⁽²⁷⁾ Sprawa E-6/98 Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA [1999] Zb.Orz. Trybunału EFTA, s. 76, pkt 34; połączone sprawy E-5/04, E-6/04 i E-7/04 Fesil i Finnjord, PIL i inni oraz Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA [2005] Zb.Orz. Trybunału EFTA, s. 121, pkt 76; sprawa 173/73 Włochy przeciwko Komisji [1974] Rec. s. 709, pkt 13 oraz sprawa C-241/94 Francja przeciwko Komisji [1996] Rec. s. I-4551, pkt 20.

⁽²⁸⁾ Zob. w szczególności sprawa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* [2001] Rec. s. I-8365, pkt 38; sprawa C-501/00 *Hiszpania przeciwko Komisji* [2004] Rec. s. I-6717, pkt 90 oraz sprawa C-66/02 *Włochy przeciwko Komisji* [2005] Zb.Orz. s. I-10901, pkt 77.

z przeniesieniem zasobów państwowych, powoduje, że beneficjenci objęci zwolnieniem znajdują się w sytuacji finansowej, która jest korzystniejsza od sytuacji innych podatników, stanowi pomoc udzieloną przez państwo lub z zasobów państwowych⁽²⁹⁾. W rezultacie Urząd stwierdza, że w zgłoszony system zaangażowane są zasoby państwowe.

2.3. SPRZYJANIE NIEKTÓRYM PRZEDSIĘBIORSTWOM LUB PRODUKCJI NIEKTÓRYCH TOWARÓW

2.3.1. *Selektywność*

Po pierwsze środek pomocy musi być selektywny w tym sensie, że sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”.

Spółdzielnie kwalifikujące się w ramach tego systemu są przedsiębiorstwami w rozumieniu przepisów dotyczących pomocy państwa określonych w Porozumieniu EOG. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „przedsiębiorstwo” obejmuje wszelkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą, niezależnie od ich statusu prawnego i sposobu finansowania⁽³⁰⁾.

W celu określenia selektywności środka konieczne jest zbadanie, czy w kontekście danego systemu prawnego środek przynosi korzyść niektórym przedsiębiorstwom w stosunku do innych przedsiębiorstw, które są w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej⁽³¹⁾.

Urząd będzie w dalszym ciągu analizował te elementy w odniesieniu do odliczenia od podatku na korzyść niektórych przedsiębiorstw, o których mowa w sekcji 10-50 ustawy podatkowej.

Ramy odniesienia

Aby sklasyfikować środek podatkowy jako selektywny, Urząd musi najpierw zidentyfikować i zbadać wspólne lub „normalne” zasady w ramach obowiązującego systemu podatkowego, który stanowi odpowiednie ramy odniesienia⁽³²⁾.

W Norwegii spółdzielnie podlegają ogólnie obowiązującym zasadom opodatkowania osób prawnych. Celem podatku od osób prawnych jest opodatkowanie zysków (dochodu netto)

⁽²⁹⁾ Zob. podobnie wyrok w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España [1994] Rec. s. I-877, pkt 14 oraz w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in. [2006] Zb.Orz. s. I-289, pkt 132.

⁽³⁰⁾ Sprawa C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in. [2006] Zb.Orz. s. I-289, pkt 107 i następane wraz z przytaczanym orzecznictwem.

⁽³¹⁾ Sprawa C-487/06 P British Aggregates Association przeciwko Komisji, pkt 82 i następane; sprawa C-409/00 Hiszpania przeciwko Komisji [2003] Rec. s. I-1487, pkt 47; połączone sprawy C-428/06 i C-429/06 UGT-Rioja i in., dotychczas nieopublikowane, pkt 46.

⁽³²⁾ Sprawy T-211/04 i T-215/04 Government of Gibraltar przeciwko Komisji, dotychczas nieopublikowane, pkt 143.

uzyskiwanych przez spółki. Zgodnie z proponowaną sekcją 10-50 ustawy podatkowej niektóre spółdzielnie konsumenckie, spółdzielnie działające w sektorach rolnictwa, rybołówstwa i leśnictwa oraz spółdzielnie konsumenckie i spółdzielnie budowlane są jednak uprawnione do odliczenia maksymalnie 15 % dochodu uzyskanego w ramach transakcji z członkami spółdzielni. Zatem podstawa opodatkowania tych przedsiębiorstw jest obniżona, z czym wiąże się również niższy podatek od osób prawnych pobieranych od tych przedsiębiorstw. Powyższa zasada podatkowa odbiega od normalnych zasad opodatkowania osób prawnych, którym podlegają przedsiębiorstwa w Norwegii.

Władze norweskie argumentują w zgłoszeniu, że właściwym systemem odniesienia w danym przypadku są ogólne ramy dotyczące dopływu kapitału. Urząd jest odmiennego zdania. W związku z tym, że zwolnienie niektórych spółdzielni z podatku stanowi odstępstwo od ogólnie obowiązujących zasad opodatkowania osób prawnych, Urząd uważa, że właściwe ramy, w odniesieniu do których należy oceniać zgłoszony środek, zapewnia system opodatkowania osób prawnych. Podatek od osób prawnych stanowi zatem właściwe ramy odniesienia dla celów oszacowania odstępstwa.

Sytuacja faktyczna i prawna

Następnie Urząd musi ocenić, czy w ramach danego systemu prawnego (w tym przypadku zasady opodatkowania osób prawnych) środek państwowy może sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG względem innych przedsiębiorstw znajdujących się w sytuacji faktycznej i prawnej podobnej pod względem celu realizowanego przez dany środek⁽³³⁾.

Urząd musi odpowiednio ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przyznanych przez dany środek podatkowy wykazując, że środek ten stanowi odstępstwo od wspólnych zasad, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu jakiego służy system podatkowy danego państwa, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁽³⁴⁾.

Biorąc pod uwagę orzecznictwo, o którym mowa powyżej, Urząd musi zatem ocenić, czy zgodnie z zasadami opodatkowania osób prawnych odliczenie maksymalnie 15 % dochodu spółdzielni uzyskiwanego w ramach transakcji z członkami spółdzielni sprzyja niektórym spółdzielniom w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG w stosunku do innych przedsiębiorstw znajdujących się w sytuacji faktycznej i prawnej podobnej pod względem celu, jakiego służy podatek od osób prawnych.

⁽³³⁾ Sprawa C-75/97 Belgia przeciwko Komisji [1999] Rec. s. I-3671, pkt 28–31.

⁽³⁴⁾ Sprawy T-211/04 i T-215/04 Government of Gibraltar przeciwko Komisji, dotychczas nieopublikowane, pkt 143 i przytoczone tam orzecznictwo.

Jak wspomniano powyżej, celem podatku od osób prawnych jest opodatkowanie zysków uzyskiwanych przez spółki.

W tym kontekście Urząd zdaje sobie sprawę ze specyfiki spółdzielni. Urząd w szczególności zauważa, że zgodnie z komunikatem Komisji na temat spółdzielni „[s]półdzielnie działają w interesie swoich członków, którzy są równocześnie ich użytkownikami i nie są zarządzane w interesie zewnętrznych inwestorów. Zyski są dzielone pomiędzy członków proporcjonalnie do transakcji ze spółdzielnią, a rezerwy i majątek są we wspólnym posiadaniu, nie podlegają podziałowi i służą wspólnym interesom członków. Ponieważ osobiste więzi pomiędzy członkami są zasadniczo mocne i ważne, przyjęcie nowych członków musi być zaakceptowane, zaś prawa głosu niekoniecznie są proporcjonalne do liczby udziałów (jedna osoba – jeden głos). Rezygnacja z członkostwa daje członkowi prawo do zwrotu jego udziału i powoduje zmniejszenie kapitału”⁽³⁵⁾.

W rezultacie spółdzielnię funkcjonującą wyłącznie na zasadach wzajemności definiuje się, po pierwsze, za pomocą specyficznych powiązań z członkami spółdzielni, co oznacza, że członkowie biorą aktywny udział w prowadzeniu spółdzielni oraz że wzajemne stosunki między członkami i spółdzielnią nie ograniczają się do powiązań handlowych. Po drugie, majątek spółdzielni jest we wspólnym posiadaniu członków i zyski są dzielone wyłącznie pomiędzy członków spółdzielni na podstawie transakcji członków ze spółdzielnią.

Na podstawie przedstawionych powyżej zasad Urząd nie wyklucza, że można uznać, iż spółdzielnie funkcjonujące wyłącznie na zasadach wzajemności i inne spółki można nie znajdować się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej w odniesieniu do celu, jakiemu służy podatek od zysków osób prawnych.

Ponadto w danym przypadku wydaje się, że funkcjonowanie niektórych spółdzielni objętych systemem wyłącznie na zasadach wzajemności budzi wątpliwości. Duża część działalności niektórych spółdzielni objętych systemem nie dotyczy transakcji z członkami spółdzielni, ale transakcji z innymi klientami. W sytuacji tym względzie Urząd zwraca uwagę na ograniczenie przewidziane w sekcji 10-50 ustawy podatkowej, zgodnie z którym beneficjentami zgłoszonego systemu mają być wyłącznie spółdzielnie konsumenckie uzyskujące ponad 50 % regularnego dochodu w ramach transakcji z członkami. W opinii Urzędu takie spółdzielnie o dominującym charakterze wspólnotowym zdecydowanie różnią się od modelu funkcjonowania wyłącznie na zasadach wzajemności opisanego w komunikacie Komisji na temat spółdzielni.

⁽³⁵⁾ Sekcja 1.1 komunikatu Komisji w sprawie spółdzielni.

Ponadto system obejmuje wyłącznie spółdzielnie wyszczególnione w projekcie sekcji 10-50 ustawy podatkowej, mianowicie niektóre spółdzielnie konsumenckie, spółdzielnie działające w sektorach rolnictwa, rybołówstwa i leśnictwa oraz spółdzielnie budowlane. Wyłącznie te spółdzielnie są uprawnione do odliczenia maksymalnie 15 % swojego dochodu uzyskanego w ramach transakcji z członkami spółdzielni. W rezultacie dana korzyść podatkowa jest przyznawana ze względu na formę prawną przedsiębiorstwa, jaką jest spółdzielnia, oraz na sektory, w których przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność. Dlatego też oczywiste jest, że środek jest selektywny w stosunku do innych porównywalnych podmiotów gospodarczych.

Urząd uważa, że stosując odmienne zasady opodatkowania do zysków niektórych spółdzielni uzyskiwanych w ramach transakcji z członkami spółdzielni w zależności o sektora, w którym spółdzielnia prowadzi działalność, sekcja 10-50 norweskiej ustawy podatkowej wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi opodatkowania osób prawnych, jakim jest opodatkowanie zysków, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

Uzasadnienie oparte na charakterze i logice systemu

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy państwa nie obejmuje wprowadzonych przez państwo środków różnicujących przedsiębiorstwa, a zatem a priori selektywnych, w przypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub całościowej struktury systemu podatkowego, w który się wpisują⁽³⁶⁾. Orzecznictwo Trybunału EFTA i sądów Wspólnoty wskazuje, że specjalny środek podatkowy mający na celu częściowe lub całkowite zwolnienie przedsiębiorstw konkretnego sektora z obciążeń wynikających z normalnego stosowania powszechnego systemu może być uzasadniony wewnętrzną logiką systemu podatkowego, jeżeli jest z nią zgodny⁽³⁷⁾.

Dlatego też Urząd musi określić, czy różnicowanie spółdzielni i innych przedsiębiorstw nie jest jednak selektywne, skoro wynika z charakteru lub ogólnej struktury systemu obciążeń, w który się wpisuje. Należy więc ustalić, czy różnicowanie wynika bezpośrednio podstawowych lub przewodnich leżących u podstaw tego systemu⁽³⁸⁾.

⁽³⁶⁾ Sprawa 173/73 Włochy przeciwko Komisji [1974] Rec. s. 709, pkt 33; sprawa C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke [2001] Rec. s. I-8365, pkt 42.

⁽³⁷⁾ Sprawa E-6/98 Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA [1999], wyżej wymieniona, pkt 34; połączone sprawy E-5/04, E-6/04 i E-7/04 Fesil i Finnjord, PIL i inni oraz Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA, wyżej wymienione, pkt 84-85; połączone sprawy T-127/99, T-129/99 i T-148/99 Territorio Histórico de Alava i in. przeciwko Komisji [2002] Rec. s. II-1275, pkt 163; sprawa C-143/99 Adria-Wien Pipeline [2001] Rec. s. I-8365, pkt 42; sprawa C-172/03 Wolfgang Heiser [2005] Zb.Orz. s. I-1627, pkt 43.

⁽³⁸⁾ Sprawy T-211/04 i T-215/04 Government of Gibraltar przeciwko Komisji, dotychczas nieopublikowane, pkt 144 i przytoczone tam orzecznictwo.

Jak wynika z orzecznictwa, państwo EOG, które wprowadziło takie rozróżnienie, powinno dowieść, że jest to uzasadnione charakterem i ogólną strukturą danego systemu podatkowego⁽³⁹⁾. Władze norweskie twierdzą, że odliczenie od podatku mające zastosowanie do niektórych spółdzielni jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, ponieważ zakłada ono, że norweski system finansowania kapitału przedsiębiorstw za pomocą niepodlegających opodatkowaniu pakietów akcji lub udziałów wnoszonych aportem ma również zastosowanie do spółdzielni. Innymi słowy, system ma na celu wyrównanie niekorzystnej sytuacji spółdzielni, która jest nierozzerwalnie związana z ich formą prawną.

Urząd jest zdania, że w danym przypadku uzasadnienie przedstawione przez władze norweskie, sugerujące że odliczenie od podatku od osób prawnych powinno być postrzegane jako rekompensata z tytułu dodatkowych kosztów ponoszonych przez spółdzielnie w związku z utrudnionym dostępem do kapitału, nie może być uznane za zgodne z logiką systemu opodatkowania osób prawnych. Podatek od osób prawnych jest podatkiem nakładanym na dochód spółki uzyskany w wyniku normalnych transakcji, podczas gdy według norweskiego prawa podatkowego pakiety akcji lub udziałów wnoszonych aportem na zwiększenie kapitału nie kwalifikują się jako dochód⁽⁴⁰⁾. Dlatego też, mimo że cel realizowany przez władze norweskie jest godny pochwały, raczej nie wynika on bezpośrednio z zasad leżących u podstaw systemu, z którego wywodzi się dany środek, czyli systemu podatkowego. Urząd przypomina, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel realizowany za pośrednictwem środków państwowych nie jest wystarczający, aby zdecydowanie nie klasyfikować tych środków jako pomoc w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG⁽⁴¹⁾.

Ponadto w danym przypadku Urząd zauważa, że zgłoszony system z założenia nie obejmuje wszystkich spółdzielni, które w zasadzie powinny ponosić straty z tytułu takich samych ograniczeń strukturalnych, jak te wskazane przez władze norweskie. Wręcz przeciwnie, system obejmuje wyłącznie spółdzielnie prowadzące działalność w tych sektorach, które zostały wyraźnie wymienione w projekcie sekcji 10-50 ustawy podatkowej. Władze norweskie nie przedstawiły żadnych argumentów dowodzących, że ograniczenie systemu do tych spółdzielni jest zgodne z charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego. Spółdzielnie objęte systemem zostały określone w dokumentach przygotowawczych do sekcji 10-50 ustawy podatkowej jako reprezentujące tradycyjne sektory spółdzielcze⁽⁴²⁾, co nie jest istotne z punktu widzenia ramowego systemu opodatkowania osób prawnych. Ponadto władze norweskie utrzymują, że takie wydzielenie opiera się na założeniu, że pomoc jest bardziej potrzebna spółdzielniom objętym systemem niż spółdzielniom działającym w innych sektorach.

⁽³⁹⁾ Sprawa C-159/01 Królestwo Niderlandów przeciwko Komisji [2004] Rec. s. I-4461, pkt 43–47.

⁽⁴⁰⁾ Por. sekcja I-2.3 powyżej.

⁽⁴¹⁾ Sprawa C-241/94 Francja przeciwko Komisji [1996] Rec. s. I-4551, pkt 21; sprawa C-342/96 Hiszpania przeciwko Komisji [1999] Rec. s. I-2459, pkt 23.

⁽⁴²⁾ *Ot.prp.* nr. 1 (2006-2007) *Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - loven dringer*.

Niemniej władze norweskie nie przedstawiły ani żadnych obiektywnych danych na poparcie swojego założenia, ani żadnego innego obiektywnego i popartego dowodami uzasadnienia dla takiego rozróżnienia.

Zgodnie z orzecznictwem⁽⁴³⁾ Urząd uważa, że konieczność uwzględnienia pewnych wymogów (w tym przypadku szczególnych właściwości spółdzielni będących organizacjami), jakkolwiek zgodna z prawem, nie uzasadnia wyłączenia środków selektywnych, nawet tych specjalnych, z zakresu zastosowania art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, ponieważ uwzględnienia danych celów można dokonać w odpowiedni sposób w ramach oceny zgodności pomocy państwa z art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

Urząd ponadto odnosi się do uwag norweskiego Stałego Komitetu ds. Spółdzielczych oraz do spostrzeżenia, że zwolnienie spółdzielni z podatku można uzasadnić na podstawie argumentów dotyczących podwójnego opodatkowania, zatem jest ono zgodne z charakterem i logiką systemu opodatkowania osób prawnych. Niemniej Urząd, na podstawie dostępnych informacji, nie może wykluczyć sytuacji, w której kapitał nie zostanie opodatkowany ani po stronie spółdzielni, ani po stronie jej członków.

Ponadto w odniesieniu do danego przypadku i z braku jakichkolwiek przekonujących przeciwnych argumentów, Urząd jest zdania, że wprowadzanie ułatwień podatkowych, które dotyczą tylko niektórych spółdzielni, bez podania jakiegokolwiek obiektywnego uzasadnienia dla takiego różnicowania, nie może być uznane za zgodne z logiką systemu podatkowego⁽⁴⁴⁾. Nawet jeśli zakres przedmiotowego środka podatkowego został określony na podstawie obiektywnych kryteriów, nie zmienia to faktu, że środek ma charakter selektywny⁽⁴⁵⁾.

W powyższym takim kontekście Urząd uważa, że zwolnienie z podatku mające zastosowanie do niektórych spółdzielni stanowi odstępstwo od zwyczajnych zasad opodatkowania osób prawnych, nie jest uzasadnione charakterem ani ogólną strukturą systemu podatkowego, a zatem musi być uznane za selektywne⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴³⁾ Sprawa C-487/06 P British Aggregates Association przeciwko Komisji, pkt 92.

⁽⁴⁴⁾ W tym zakresie Urząd powołuje się na decyzję Komisji Europejskiej w sprawie dotyczącej duńskiego systemu rekompensat za podatek od emisji dwutlenku węgla, por. sprawa C 41/2006 (ex N 318/04), dotychczas nieopublikowana. W pkt 44 tej decyzji Komisja stwierdza, że dany system obejmuje tylko niektóre przedsiębiorstwa znajdujące się w faktycznej sytuacji, którą, według władz duńskich, system ma w założeniu zrekomensować. Komisja postrzega ten fakt jako odstępstwo od ogólnej logiki, która, w opinii władz duńskich, powinna mieć zastosowanie i w związku z tym stwierdza, że system nie jest zgodny z tą logiką.

⁽⁴⁵⁾ Połączone sprawy T-92/00 i T-103/00 Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava i inni przeciwko Komisji [2002] Rec. s. II-1385, pkt 58.

⁽⁴⁶⁾ Sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze [2006] Zb.Orz. s. I-289, pkt 134–138; sprawa C-148/04 Unicredito Italiano [2005] Zb.Orz. s. I-11137, pkt 48–49.

2.3.2. Korzyść

Po drugie, w celu określenia, czy korzyść ekonomiczna została przyznana spółdzielniom objętym systemem, Urząd musi ocenić, czy środek zwalnia beneficjentów z opłat, które zazwyczaj się ponoszą w trakcie prowadzenia działalności. Urząd jest zdania, że kwestię, czy przedmiotowy system przynosi korzyść objętym nim spółdzielniom należy rozważyć w świetle systemu opodatkowania osób prawnych, który ma zastosowanie zarówno do intratnych przedsięwzięć, jak i spółdzielni, w tym spółdzielni nie objętych systemem.

Zgodnie ze zgłoszonym systemem niektóre spółdzielnie są uprawnione do odliczenia maksymalnie 15 % swojego dochodu uzyskanego w ramach transakcji z członkami spółdzielni. Zatem podstawa opodatkowania tych przedsiębiorstw jest obniżona, z czym wiąże się również niższy podatek od osób prawnych pobieranych od tych przedsiębiorstw. W rezultacie środek zwalnia te przedsiębiorstwa z opłat, którymi zazwyczaj obciążany jest ich budżet. Powyższa zasada podatkowa odbiega od normalnych zasad opodatkowania osób prawnych, którym podlegają przedsiębiorstwa w Norwegii.

Władze norweskie i szereg stron trzecich, które zgłosiły uwagi do decyzji o wszczęciu postępowania twierdzą, że proponowane odliczenie podatkowe nie przynosi spółdzielniom żadnej korzyści. Po pierwsze, według władz norweskich system jest zgodny z testem prywatnego inwestora i powinien być postrzegany jako płatność dla spółdzielni z tytułu utrzymania ich formy prawnej, co leży w interesie publicznym. Po drugie, odliczenie podatkowe jest rekompensatą za dodatkowe koszty ponoszone przez spółdzielnie w związku z nałożonymi na nie ograniczeniami, w szczególności w dostępie do kapitału własnego, oraz nie obejmuje żadnej nadmiernej rekompensaty.

Przed wszystkim w odniesieniu do testu prywatnego inwestora wydaje się, że podstawą argumentacji jest pogląd, iż pomoc przyznana w ramach programu nie przekroczy kosztów dodatkowych związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako spółdzielni (nadmierna rekompensata) ani też pożytku publicznego wynikającego z ochrony spółdzielni. Władze norweskie utrzymują, że test prywatnego inwestora ma zastosowanie w przypadku, gdy państwo nabywa korzyści niematerialne w interesie publicznym po cenie rynkowej, a co najmniej w przypadku, gdy korzyści niematerialne dla państwa są zupełnie niezależne od interesów przedmiotowego przedsiębiorstwa⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁷⁾ Władze norweskie powołują się na opinię rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie 251/97 Republika Francuska przeciwko Komisji w celu uzasadnienia swojej argumentacji. Zgodnie z argumentacją zaproponowaną przez władze francuskie w tej sprawie można twierdzić, że z reguły jeśli państwo nabywa towary lub usługi lub bardziej niematerialne korzyści w ogólnym interesie publicznym po cenie rynkowej, nie występuje w ogóle element pomocy lub jest to pomoc co najmniej potencjalnie zgodna, por. pkt 20 opinii. Rzecznik generalny nie poparł jednak argumentacji władz francuskich w tej sprawie.

Urząd uważa, że istnieje kilka powodów, dla których test prywatnego inwestora nie ma zastosowania w niniejszym przypadku. Po pierwsze, Urząd nie zgadza się ze stanowiskiem władz norweskich, że funkcjonowanie w charakterze spółdzielni nie przynosi przedsiębiorstwu żadnych korzyści. W tym względzie Urząd odnosi się do komunikatu Komisji na temat spółdzielni, w którym Komisja Europejska stwierdza m.in., że model spółdzielczy może być „środkiem budowania bądź zwiększania potencjału gospodarczego małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP)”⁽⁴⁸⁾.

Ponadto Urząd uważa, że korzyści niematerialne, które państwo zamierza „nabyć” w danym przypadku polegają na utrzymaniu sektora spółdzielczego w Norwegii na dotychczasowych warunkach nakładających ograniczenia w dostępie do kapitału własnego. Urząd jest zdania, że nie jest możliwe zastosowanie testu prywatnego inwestora w danym przypadku z prostej przyczyny, mianowicie żaden inwestor prywatny nie mógłby przeprowadzić transakcji podobnej do tej proponowanej przez władze norweskie. W danym przypadku państwo nie funkcjonuje jako inwestor prywatny czy przedsiębiorstwo. Przeciwnie, państwo realizuje swoje uprawnienia władcze i administracyjne, których głównym elementem jest nakładanie podatków. Dlatego też Urząd nie widzi możliwości zastosowania testu prywatnego inwestora.

Władze norweskie twierdzą również, że system nie wiąże się z nadmierną rekompensatą, zaś przyznana pomoc nie przekracza korzyści dla społeczeństwa wynikających z ochrony spółdzielni. Urząd zaznacza, że władze norweskie nie przedstawiły żadnych danych liczbowych ani innych informacji w tym zakresie, a jedynie oświadczyły, że zakładają, iż sytuacja tak właśnie wygląda. Dlatego też Urząd nie może zaakceptować takiego argumentu.

Po drugie, Urząd przeanalizuje, czy możliwe jest wyciągnięcie wniosku, że system nie przynosi żadnej korzyści objętym nim spółdzielniom na podstawie twierdzenia, że pomoc jest przyznawana w celu zrehabilitowania spółdzielniom ograniczeń strukturalnych. Uznano, że w pewnych szczególnych sytuacjach ograniczenia strukturalne mogą być rekompensowane przez środki pomocy⁽⁴⁹⁾. Rekompensata niekorzystnej sytuacji w niektórych przypadkach nie jest uznawana za korzyść, w szczególności gdy podczas otwierania rynku dla konkurencji dawni monopolisci państwowi przechodzą restrukturyzację i są przekształceni w uczestników rynku. Precedensy takie odnoszą się do sytuacji faktycznej, która jest odmienna od sytuacji występującej w danym przypadku. Ponadto ani orzecznictwo sądów europejskich, ani praktyka Komisji Europejskiej raczej nie dają

⁽⁴⁸⁾ Sekcja 2.1.1 komunikatu Komisji na temat spółdzielni.

⁽⁴⁹⁾ Sprawa T-157/01 Danske Busvognmænd przeciwko Komisji [2004] Rec. s. II-917.

podstaw, aby uznać, że środek taki jak ten zgłoszony nie przynosi korzyści danemu przedsiębiorstwu tylko dlatego, że rekompensuje „niekorzystną sytuację” przedsiębiorstwa⁽⁵⁰⁾.

W powyższym tym kontekście Urząd doszedł do wniosku, że proponowana ulga podatkowa przynosi korzyść spółdzielniom objętym systemem.

2.4. ZAKŁÓCENIE KONKURENCJI I WPLYW NA HANDEL MIĘDZY UMAWIAJĄCYMI SIĘ STRONAMI

W odniesieniu do kryterium ustanowionego w art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG dotyczącego pomocy, która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem w zakresie, w jakim wpływa na handel między umawiającymi się stronami, z orzecznictwa wynika, że nie jest konieczne ustalenie, że pomoc ma realny wpływ na handel między umawiającymi się stronami oraz że konkurencja jest rzeczywiście zakłócana, wystarczy bowiem zbadać, czy pomoc może wpływać na handel i zakłócać konkurencję⁽⁵¹⁾.

Władze norweskie utrzymują, że system ma na celu przeciwdziałanie istniejącym niekorzystnym warunkom konkurencji dla spółdzielni w związku z dostępem do kapitału własnego. Na tej podstawie władze twierdzą, że system nie zakłóca ani nie grozi zakłóceniem konkurencji. Urząd zauważa, że efektem systemu jest obniżenie podatku od osób prawnych płatnego przez spółdzielnie objęte systemem w stosunku do innych spółek. W efekcie konkurencyjna pozycja tych spółdzielni ulega wzmocnieniu. Fakt, iż spółdzielnie podlegają pewnym ograniczeniom wynikającym z norweskiego prawa, które nie są nakładane m.in. na spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, nie może być decydujący w tym względzie.

Ponadto jeżeli pomoc przyznawana przez państwo wzmacnia pozycję jednego przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących w wymianie handlowej w ramach EOG, należy uznać, że pomoc państwa wywiera wpływ na ten handel. Z kolei przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie musi być bezpośrednio zaangażowane w wyżej wymieniony handel⁽⁵²⁾. Proponowane odliczenie podatkowe wzmacnia pozycję spółdzielni w stosunku do konkurentów o odmiennej strukturze organizacyjnej. Odliczenie podatkowe ma zastosowanie do wszystkich głównych form spółdzielni, zaś co najmniej niektóre z nich działają również na rynkach państw

⁽⁵⁰⁾ Sprawa 30/59 Gezamenlijke Steenkolenmijnen [1961] Rec. s. 3, pkt 29–30; sprawa C-173/73 Włochy przeciwko Komisji [1974] Rec. s. 709, pkt 12–13; sprawa C-241/94 Francja przeciwko Komisji [1996] Rec. s. I-4551, pkt 25 i 35; sprawa C-251/97 Francja przeciwko Komisji [1999] Rec. s. I-6639, pkt 41, 46–47 oraz decyzja Komisji w sprawie C 2/2006 OTE, pkt 92.

⁽⁵¹⁾ Sprawa C-372/97 Włochy przeciwko Komisji [2004] Rec. s. I-3679, pkt 44; sprawa C-66/02 Włochy przeciwko Komisji, pkt 111 oraz sprawa C-148/04 Unicredito Italiano [2005] Zb.Orz. s. I-11137, pkt 54.

⁽⁵²⁾ Sprawa C-66/02 Włochy przeciwko Komisji, wyżej wymieniona, pkt 115 i 117 oraz sprawa C-148/04 Unicredito Italiano, wyżej wymieniona, pkt 56 i 58.

EOG. W tym miejscu Urząd pragnie zwrócić uwagę, że spółdzielnia konsumencka Coop NKL BA posiada 24 % udziału w rynku artykułów spożywczych w Norwegii. Ponadto sieć Coop NKL BA współpracuje z innymi skandynawskimi spółdzielczymi organizacjami handlu detalicznego w zakresie zakupów i przetwórstwa.

Na tej podstawie Urząd doszedł do wniosku, że zgłoszony system może zakłócać konkurencję oraz wywierać wpływ na handel między umawiającymi się stronami Porozumienia EOG.

2.5. KOMUNIKAT KOMISJI NA TEMAT SPÓŁDZIELNI

Władze norweskie twierdzą, że zgłoszony system nie stanowi pomocy państwa, ponieważ jest zgodny z zasadami ustanowionymi w komunikacie Komisji na temat spółdzielni. Władze norweskie w szczególności odwołują się do sekcji 3.2.6 komunikatu Komisji, w której Komisja Europejska stwierdza między innymi, że specjalne traktowanie spółdzielni pod względem podatkowym może być dopuszczalne. Treść tej sekcji brzmi następująco:

„Niektóre państwa członkowskie (takie jak Belgia, Portugalia i Włochy) uważają, że ograniczenia związane nieodłącznie ze specyficznym charakterem kapitału spółdzielni wymagają szczególnego traktowania: na przykład fakt, że udziały spółdzielni nie są notowane na giełdzie i w związku z tym nie są powszechnie dostępne do zakupu, powoduje, że są praktycznie wyłączone z możliwości zrealizowania zysków kapitałowych; fakt, że udziały są spłacalne zgodnie z ich wartością nominalną (nie mają wartości spekulacyjnej) i że dochód z nich (dywidenda) jest zwykle ograniczony, może zniechęcać nowych potencjalnych członków. Co więcej, należy wspomnieć, że spółdzielnie podlegają często ścisłym warunkom odnoszącym się do tworzenia rezerw. Specyficzne traktowanie podatkowe może być korzystne, niemniej we wszystkich aspektach regulacji prawnych dla spółdzielni, należy zachować zasadę, iż jakkolwiek przyznana ochrona bądź przywileje dla szczególnego typu podmiotu powinny być współmierne do przeszkód prawnych jakim podlegają, do ich społecznej wartości dodanej, bądź ograniczeń nieodłącznie związanych z tą formą i nie powinny prowadzić do nieuczciwej konkurencji. Co więcej, jakiegokolwiek inne przyznawane »korzyści« nie powinny pozwolić na niepożądane wykorzystanie formy spółdzielczej przez spółdzielnie nie działające w dobrej wierze, próbując uciec od swoich obowiązków związanych z wymogami jawności i zarządzania. Komisja zaprasza państwa członkowskie, aby rozważając właściwe i współmierne traktowanie funduszy własnych i rezerw spółdzielni, zachowały szczególną uwagę, by odpowiednie przepisy nie wytworzyły sytuacji sprzecznej z zasadami konkurencji (...)”.

Niemniej Urząd zwraca uwagę, że sekcja 3.2.7 komunikatu Komisji zawiera stwierdzenie, że „[s]półdzielnie, które prowadzą działalność gospodarczą, uznawane są za »przedsiębiorstwa« w rozumieniu artykułów 81, 82 oraz 86–88 Traktatu Wspólnoty Europejskiej (WE). Podlegają więc w pełni europejskim zasadom konkurencji i pomocy państwa, jak również rozmaitym wyjątkom, programom i zasadom *de minimis*”.

W związku z powyższym Urząd jest zdania, że o ile w trakcie rozpatrywania danej sprawy należy uwzględnić specyfikę spółdzielni, nie można się powoływać na komunikat Komisji, interpretowany jako całość, w celu stwierdzenia, że pomoc państwa przyznana spółdzielniom nie podlega przepisom dotyczącym pomocy państwa określonym w Porozumieniu EOG.

Urząd stwierdza zatem, że komunikat Komisji na temat spółdzielni, interpretowany jako całość, w żaden sposób nie wymusza konieczności zmiany wniosku, że proponowana ulga podatkowa przynosi korzyść spółdzielniom objętym systemem.

2.6. WNIOSK DOKŁADNY WYSTĘPOWANIA POMOCY PAŃSTWA

Biorąc pod uwagę powyższe względy, Urząd doszedł do wniosku, że zgłoszony system korzyści podatkowych dla niektórych spółdzielni stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

3. WYMOGI PROCEDURALNE

Zgodnie z art. 1 ust. 3 w części I protokołu 3 „Urząd Nadzoru EFTA informowany jest, w czasie pozwalającym mu na przedstawienie uwag, o wszelkich zamiarach przyznania lub zmiany pomocy (...). Dane państwo nie może wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej”.

Władze norweskie zgłosiły proponowany system korzyści podatkowych dla niektórych spółdzielni w pismach z dnia 28 czerwca 2007 r. i z dnia 16 października 2007 r. i nie wdrożyły systemu w oczekiwaniu na ostateczną decyzję Urzędu.

Urząd może zatem stwierdzić, że władze norweskie wypełniły swoje zobowiązania zgodnie z art. 1 ust. 3 w części I protokołu 3.

4. ZGODNOŚĆ POMOCY

Urząd zauważa, że władze norweskie nie przedstawiły żadnych argumentów dotyczących zgodności pomocy ani w zgłoszeniu systemu ani w swoich uwagach do decyzji Urzędu o wszczęciu postępowania. Urząd dokonał jednak oceny zgodności zgłoszonego środka z art. 61 Porozumienia EOG na podstawie informacji, którymi dysponuje.

Urząd uznaje, że do analizowanej sprawy nie ma zastosowania żadne z odstępstw wymienionych w art. 61 ust. 2 Porozumienia EOG.

Jeżeli chodzi o zastosowanie art. 61 ust. 3 Porozumienia EOG, nie można uznać, że korzyści podatkowe dla spółdzielni są objęte zakresem art. 61 ust. 3 lit. a) Porozumienia EOG, ponieważ żaden z regionów norweskich nie kwalifikuje się do objęcia tym postanowieniem, które przewiduje wymóg istnienia wyjątkowo niskiego standardu życia lub stanu niedostatecznego

zatrudnienia. Nie wydaje się, aby system promował realizację ważnego projektu stanowiącego przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub miał na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa norweskiego, co jest wymagane z punktu widzenia zgodności na podstawie art. 61 ust. 3 lit. b) Porozumienia EOG.

W odniesieniu do art. 61 ust. 3 lit. c) Porozumienia EOG pomoc można uznać za zgodną z Porozumieniem EOG, jeżeli ułatwia ona rozwój niektórych działań gospodarczych lub niektórych obszarów gospodarczych, a nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem. Urząd zauważa, że środek nie ogranicza się do regionów objętych norweską mapą pomocy regionalnej ani nie podlega żadnym istniejącym wytycznym w sprawie pomocy państwa dotyczącym zgodności z Porozumieniem EOG na podstawie jego art. 61 ust. 3 lit. c).

Ponieważ do zgłoszonego systemu nie stosuje się bezpośredniego żadnych wytycznych, Urząd dokona oceny zgodności systemu bezpośrednio na podstawie art. 61 ust. 3 lit. c) Porozumienia EOG⁽⁵³⁾. Wobec odstępstw w rozumieniu art. 61 ust. 3 lit. c) Porozumienia EOG należy stosować zawężającą wykładnię⁽⁵⁴⁾ i można je przyznawać, wyłącznie, jeżeli możliwe jest stwierdzenie, że pomoc przyczyni się do osiągnięcia celu leżącego we wspólnym interesie, którego nie można byłoby zapewnić w oparciu o same normalne warunki rynkowe. Tak zwana „zasada kompensacyjnego uzasadnienia” została przyjęta przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w sprawie Philip Morris⁽⁵⁵⁾.

Ocena zgodności pomocy państwa zasadniczo polega na zestawieniu negatywnego oddziaływania pomocy na konkurencję z jej pozytywnym oddziaływaniem w zakresie celów leżących we wspólnym interesie⁽⁵⁶⁾. Aby program pomocy państwa można było uznać za zgodny z art. 61 ust. 3 lit. c) Porozumienia EOG, program ten:

- musi mieć jasno określony cel leżący we wspólnym interesie,
- musi być prawidłowo opracowany, aby służył osiągnięciu celu leżącego we wspólnym interesie, i w tym względzie musi być odpowiednim instrumentem, mieć skutek zachęcający i być proporcjonalny,
- nie może zakłócać konkurencji i wymiany handlowej w ramach EOG, w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem⁽⁵⁷⁾.

⁽⁵³⁾ Sprawa T-288/97 Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia przeciwko Komisji, [2001] Rec. s. II-1169, pkt 72.

⁽⁵⁴⁾ Sprawa C-301/96, Niemcy przeciwko Komisji, [2003] Rec. s. I-9919, pkt 66 i 105.

⁽⁵⁵⁾ Sprawa 730/79, Philip Morris przeciwko Komisji, [1980] Rec. s. I-2671.

⁽⁵⁶⁾ Zob. plan działań Komisji w zakresie pomocy państwa z dnia 7 czerwca 2005 r., COM (2005) 107, pkt 11.

⁽⁵⁷⁾ Zob. decyzja Komisji z dnia 24 stycznia 2007 r. C (2006) 6630, w sprawie N 270/06, pkt 67.

Urząd musi zbadać, czy cel środka jest niezbędny, zgodny z celami leżącymi we wspólnym interesie, a jeśli tak, czy środek ten jest metodą osiągnięcia tego celu zakłócającą konkurencję w najmniejszym stopniu.

Jasno określony cel leżący we wspólnym interesie

Władze norweskie twierdziły, że ostatecznym celem zgłoszonego systemu jest zapewnienie utrzymania formy spółdzielczej. Władze norweskie twierdzą, że ułatwianie dostępu spółdzielni do kapitału własnego jest zasadniczą kwestią dla osiągnięcia przedmiotowego celu.

Urząd przyznaje, że spółdzielnie mają pewne szczególne cechy określone w komunikacie Komisji na temat spółdzielni. Komunikat Komisji stwierdza, że promowanie modelu spółdzielczości może zasadniczo prowadzić do skuteczniejszego funkcjonowania gospodarki i mieć pozytywne skutki społeczne. Komunikat Komisji zdaje się wskazywać, że wobec szeroko rozumianej sprawiedliwości, korzyści społecznych i koordynacyjnych, które zapewnia model spółdzielczości, a których w innym razie rynek by nie zapewnił, utrzymanie modelu spółdzielni można postrzegać jako cel leżący we wspólnym interesie. Ponadto komunikat podkreśla ewentualną rolę modelu spółdzielczości jako środka budowania lub zwiększania siły gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw, świadczenia usług, których nie świadczyłyby przedsiębiorstwa prowadzące lukratywną działalność i przyczyniania się do budowania społeczeństwa opartego na wiedzy⁽⁵⁸⁾. Należy jednak pamiętać, że definicja spółdzielni w komunikacie Komisji wydaje się dość ścisła, ponieważ komunikat Komisji dotyczy spółdzielni funkcjonujących wyłącznie na zasadzie wzajemności⁽⁵⁹⁾.

Na tej podstawie Urząd jest zdania, że system ma dokładnie zdefiniowany cel leżący we wspólnym interesie w stopniu, w jakim jego celem są spółdzielnie funkcjonujące wyłącznie na zasadzie wzajemności.

Prawidłowo opracowany system

Drugim etapem jest dokonanie oceny, czy pomoc jest odpowiednio opracowana, aby umożliwić osiągnięcie celu leżącego we wspólnym interesie, w danym przypadku utrzymania formy spółdzielczej poprzez ułatwienie spółdzielniom dostępu do kapitału własnego.

Można dokonać rozróżnienia między spółdzielniami funkcjonującymi wyłącznie na zasadzie wzajemności i spółdzielniami, które nie funkcjonują wyłącznie na zasadzie wzajemności, która stanowi podstawową cechą spółdzielni. W im większym stopniu spółdzielnia funkcjonuje wyłącznie na zasadzie wzajemności, tym bardziej różni się ona od przedsiębiorstw dochodowych. Leżący we wspólnym interesie cel utrzymania spółdzielni

określony w komunikacie Komisji na temat spółdzielni można zatem najlepiej osiągnąć przyznając pomoc spółdzielniom, które naprawdę funkcjonują na zasadzie wzajemności.

Jeżeli chodzi o pojęcie spółdzielni funkcjonujących na zasadzie wzajemności, Urząd ma wątpliwości, czy wystarczy, aby spółdzielnia prowadziła transakcje głównie ze swoimi członkami w celu uznania jej za spółdzielnię funkcjonującą na zasadzie wzajemności w rozumieniu komunikatu Komisji na temat spółdzielni. Urząd jest zdania, że zakwalifikowanie spółdzielni jako spółdzielni funkcjonującej na zasadzie wzajemności zależy również od wielu innych czynników, takich jak częstotliwość kontaktów między spółdzielnią i jej członkami; aktywny udział członków spółdzielni w prowadzeniu jej działalności; aktywny udział członków w zarządzaniu spółdzielnią i podejmowaniu decyzji; członkostwo w spółdzielni, które nie jest otrzymywane automatycznie, ale poprzez aktywne zgłaszanie się i zgodę dotychczasowych członków; znaczna część dywidend wypłacana członkom proporcjonalnie do zysków; znaczna część korzyści zarezerwowana dla członków w przeciwieństwie do korzyści czerpanych przez klientów, którzy nie są członkami itp. Zdaniem Urzędu ocena, czy spółdzielnia naprawdę funkcjonuje na zasadzie wzajemności, powinna uwzględnić te i podobne kryteria.

Urząd zwraca uwagę, że niektóre ze spółdzielni, które ma objąć niniejszy system, są spółdzielniami funkcjonującymi wyłącznie na zasadzie wzajemności, natomiast inne spółdzielnie funkcjonujące w dużej mierze na zasadzie wzajemności. W odniesieniu do spółdzielni konsumenckich w projekcie sekcji 10-50 ustawy podatkowej stwierdzono, że system obejmuje jedynie spółdzielnie konsumenckie funkcjonujące w dużej mierze na zasadzie wzajemności⁽⁶⁰⁾. W tym przypadku wydaje się zatem, że funkcjonowanie niektórych spółdzielni objętych zgłoszonym systemem wyłącznie na zasadzie wzajemności budzi wątpliwości. Na przykład znaczna część działalności niektórych spółdzielni objętych systemem, w szczególności spółdzielni konsumenckich, nie dotyczy transakcji z członkami spółdzielni, ale transakcji z innymi klientami. Dodatkowo z powodu rozmiarów niektórych spółdzielni objętych systemem, aktywny udział członków w prowadzeniu działalności spółdzielni i zarządzaniu nią będzie ograniczony. Ponadto wydaje się, że członkostwo jest uzyskiwane w znacznej mierze automatycznie, przynajmniej w odniesieniu do spółdzielni konsumenckich i mieszkaniowych. Zdaniem Urzędu system nie został zatem opracowany jedynie w celu objęcia nim spółdzielni, których funkcjonowanie jest szczególnie silnie oparte na zasadzie wzajemności.

Ponadto w odniesieniu do oceny, czy system jest prawidłowo opracowany, aby osiągnąć cel leżący we wspólnym interesie, należy rozważyć, czy celowa działalność wiąże się z dodatkowymi kosztami, które są rekompensowane poprzez pomoc. Urząd zwraca uwagę, że władze norweskie nie dostarczyły żadnych danych pozwalających Urzędowi oszacować w sposób pośredni lub bezpośredni wysokość ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztów w związku z przyjęciem formy spółdzielczej. Urząd nie może więc dokonać oceny, czy pomoc jest konieczna i proporcjonalna do celu.

⁽⁵⁸⁾ Sekcja 2.1.1 komunikatu Komisji na temat spółdzielni.

⁽⁵⁹⁾ Sekcja II-2.3.1 powyżej.

⁽⁶⁰⁾ Przedmiotowy warunek nie ma zastosowania do innych spółdzielni, a Urząd nie ma żadnych informacji na temat tego, czy system obejmuje spółdzielnie o przeważająco wzajemnym charakterze.

Z drugiej strony Urząd pozytywnie odnotowuje, że zgodnie ze zgłoszeniem odliczenie od podatku będzie przyznawane wyłącznie w odniesieniu do dochodu uzyskiwanego w wyniku transakcji z członkami spółdzielni i równoważnych transakcji. Ponadto zgłoszony system wymaga prowadzenia odrębnej rachunkowości dla transakcji z członkami i dla transakcji z osobami trzecimi, aby spółdzielnie mogły otrzymać pomoc w ramach systemu.

Ze względu na wymienione wyżej powody Urząd ma jednak wątpliwości co do faktu, czy zgłoszony system jest prawidłowo opracowany, aby osiągnąć cel leżący we wspólnym interesie, którym jest utrzymanie formy spółdzielczej, w szczególności spółdzielni funkcjonujących wyłącznie na zasadzie wzajemności, poprzez ułatwienie dostępu do kapitału własnego.

Brak zakłóceń konkurencji i wymiany handlowej w EOG w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem

Na koniec należy ocenić, czy możliwość zakłóceń konkurencji i wymiany handlowej w ramach Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest sprzeczna ze wspólnym interesem.

W odniesieniu do ewentualnych zakłóceń konkurencji i wymiany handlowej Urząd zwraca uwagę, że system należy zakwalifikować jako pomoc operacyjną skoro zwalnia beneficjentów z obciążeń ponoszonych normalnie przez przedsiębiorstwa w trakcie normalnego prowadzenia działalności handlowej, w tym przypadku podatku od osób prawnych.

Pomoc operacyjną można jedynie wyjątkowo uznać za zgodną z porozumieniem EOG, jeżeli pozwala osiągnąć cel leżący we wspólnym interesie, którego w innym przypadku nie można byłoby osiągnąć. Urząd poddaje w wątpliwość, czy celu władz norweskich, którym jest utrzymanie osobowości prawnej spółdzielni poprzez ułatwienie im dostępu do kapitału własnego, nie można byłoby osiągnąć przy pomocy innych, bardziej proporcjonalnych środków. Urząd podkreśla w szczególności fakt, że niektóre spółdzielnie objęte systemem są dużymi przedsiębiorstwami działającymi w warunkach dużej konkurencji w ramach EOG.

Wniosek

Jak stwierdzono powyżej Urząd jest zdania, że system posiada dokładnie zdefiniowany cel leżący we wspólnym interesie co najmniej w zakresie, w jakim jego celem są spółdzielnie funkcjonujące wyłącznie na zasadzie wzajemności. Wydaje się jednak, że niektóre spółdzielnie objęte systemem nie funkcjonują wyłącznie na zasadzie wzajemności. Urząd uważa zatem, że pomocy nie można uznać za dobrze ukierunkowaną. Ponadto Urząd nie może dokonać oceny, czy pomoc jest konieczna i proporcjonalna do realizowanego celu.

W związku z powyższym Urząd stwierdza, że chociaż cel systemu można uznać za prawidłowo opracowany cel leżący we wspólnym interesie, władze norweskie nie wykazały, że pozytywne skutki pomocy przeważają nad skutkami negatywnymi. Systemu nie można zatem uznać za zgodny z art. 61 ust. 3 lit. c) Porozumienia EOG.

5. WNIOSEK

Na podstawie powyższej oceny Urząd stwierdza, że zgłoszone zwolnienie niektórych spółdzielni z podatku stanowi pomoc państwa niezgodną z zasadami pomocy państwa określonymi w Porozumieniu EOG.

Urząd pragnie podkreślić, że niniejsza decyzja, przedstawiona w sekcji II-1 powyżej, nie ma zastosowania do spółdzielni działających w sektorach rolnictwa i rybołówstwa w stopniu, w jakim działalność tych spółdzielni wykracza poza zakres przepisów dotyczących pomocy państwa określonych w Porozumieniu EOG,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Planowany system dotyczący zwolnienia niektórych spółdzielni z podatku stanowi pomoc państwa, która jest niezgodna z funkcjonowaniem Porozumienia EOG w rozumieniu art. 61 Porozumienia EOG.

Artykuł 2

Zgłoszony system nie może zostać wdrożony.

Artykuł 3

Niniejsza decyzja jest skierowana do Królestwa Norwegii.

Artykuł 4

Jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny.

Sporządzono w Brukseli dnia 23 lipca 2009 r.

W imieniu Urzędu Nadzoru EFTA

Per SANDERUD
Przewodniczący

Kristján A. STEFÁNSSON
Członek Kolegium