

DECYZJA URZĘDU NADZORU EFTA

NR 155/07/COL

z dnia 3 maja 2007 r.

w sprawie pomocy państwa przyznanej w związku z art. 3 norweskiej ustawy o zwrocie podatku od wartości dodanej (VAT) (Norwegia)

URZĄD NADZORU EFTA ⁽¹⁾,

a także mając na uwadze, co następuje:

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

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

UWZGLĘDNIAJĄC art. 1 ust. 2 części I oraz art. 4 ust. 4, art. 6, art. 7 ust. 5, art. 10 i 14 części II protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale,

UWZGLĘDNIAJĄC Wytyczne Urzędu ⁽⁴⁾ w sprawie stosowania i wykładni art. 61 i 62 Porozumienia EOG,

UWZGLĘDNIAJĄC decyzję Urzędu z dnia 14 lipca 2004 r. w sprawie przepisów wykonawczych, o których mowa w art. 27 części II protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale,

UWZGLĘDNIAJĄC decyzję Urzędu nr 225/06/COL z dnia 19 lipca 2006 r. o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do art. 3 norweskiej ustawy o zwrocie podatku od wartości dodanej (VAT) ⁽⁵⁾,

PO WEZWANIU Norwegii i zainteresowanych stron do przedstawienia uwag dotyczących tej decyzji oraz uwzględniając uwagi władz norweskich,

⁽¹⁾ Zwany dalej Urzędem.

⁽²⁾ Zwane dalej Porozumieniem EOG.

⁽³⁾ Zwane dalej Porozumieniem o Nadzorze i Trybunale.

⁽⁴⁾ 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 dnia 19 stycznia 1994 r., opublikowane w Dz.U. L 231 z 1994, Suplementie EOG nr 32 z 3.9.1994, ostatnio zmienione dnia 7 lutego 2007 r., zwane dalej Wytycznymi w sprawie pomocy państwa.

⁽⁵⁾ Opublikowanej w Dz.U. C 305 z dnia 14.12.2006 i Suplementie EOG nr 62 z dnia 14.12.2006, str. 1.

I. FAKTY

1. Procedura

Pismem z dnia 16 października 2003 r. do Urzędu wniesiono skargę, w której podniesiono zarzut, że szczególny rodzaj szkół, które świadczą wyspecjalizowane usługi dla sektora wydobywania ropy i gazu spod dna morskiego (eng. *off-shore*) i konkurują ze stroną skarżącą, otrzymuje pomoc państwa w drodze zwrotu podatku naliczonego przewidzianego w art. 3 ustawy o zwrocie podatku od wartości dodanej ⁽⁶⁾. Szkoły gminne świadczące pewne usługi edukacyjne zwolnione z VAT i konkurujące z innymi przedsiębiorstwami otrzymują zwrot naliczonego VAT zapłaconego w związku z zakupem towarów i usług związanych z usługami świadczonymi w celach komercyjnych, do którego to zwrotu prywatni konkurenci nie są uprawnieni. Urząd otrzymał i zarejestrował pismo dnia 20 października 2003 r. (nr dok. 03-7325 A).

Po długiej wymianie korespondencji ⁽⁷⁾, pismem z dnia 19 lipca 2006 r. (nr zdarzenia 363440) Urząd poinformował władze norweskie, że podjął decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 4 w części II protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale w odniesieniu do art. 3 norweskiej ustawy o zwrocie podatku od wartości dodanej (VAT) decyzją nr 225/06/COL.

Władze norweskie przekazały uwagi do tej decyzji pismem z dnia 18 września 2006 r. (nr zdarzenia 388922).

Decyzję Urzędu nr 225/06/COL opublikowano w *Dzienniku Urzędowym UE* C 305 z dnia 14 grudnia 2006 r. i Suplementie EOG nr 62 z tego samego dnia. Po tej publikacji osoby trzecie nie wniosły żadnych dodatkowych.

2. Ramy prawne dotyczące podatku VAT i zwrotu VAT w Norwegii

Ustawa o zwrocie podatku VAT weszła w życie dnia 1 stycznia 2004 r. celem złagodzenia zakłóceń konkurencji wynikających z ustawy o VAT.

⁽⁶⁾ Ustawa nr 108 z dnia 12 grudnia 2003 r. o zwrocie podatku VAT władzom lokalnym i regionalnym (nor. *Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv*); zwana dalej „ustawą o zwrocie podatku VAT”.

⁽⁷⁾ Dalsze szczegółowe informacje znajdują się w decyzji Urzędu nr 225/06/COL, opublikowanej w Dz.U. C 305 z dnia 14.12.2006.

VAT jest podatkiem konsumpcyjnym zakładającym zastosowanie podatku w kwocie dokładnie proporcjonalnej do ceny dostarczanych towarów i świadczonych usług, niezależnie od liczby transakcji mających miejsce w procesie produkcji lub dystrybucji przed etapem, na którym podatek ten jest ostatecznie nałożony na ostatecznego klienta.

Główną zasadą jest, że osoba zajmująca się handlem lub prowadzeniem działalności gospodarczej, która podlega rejestracji jako płatnik podatku VAT (zwana dalej „osobą podlegającą opodatkowaniu”), oblicza i płaci podatek od sprzedaży towarów i usług ujętych w ustawie o VAT ⁽¹⁾ i może potrącić podatek naliczony od towarów i usług wykorzystywanych w przedsiębiorstwie od podatku należnego nakładanego na sprzedaż ⁽²⁾. Tym samym system VAT nakłada podatek na wszystkie towary i usługi wszystkich osób podlegających opodatkowaniu na równej zasadzie. Ta neutralność jest jedną z głównych cech systemu VAT.

Jednakże art. 5, 5a i 5b w rozdziale I ustawy o VAT wyłącza niektóre transakcje z zakresu stosowania ustawy o VAT: sprzedaż realizowana przez niektóre instytucje, organizacje, itd. ⁽³⁾, zbywanie i wynajem nieruchomości lub praw do nieruchomości, świadczenie niektórych usług, między innymi świadczenie usług zdrowotnych i usług związanych ze zdrowiem, usług socjalnych, usług edukacyjnych, usług finansowych, usług związanych ze sprawowaniem władzy publicznej, usług w formie prawa do uczęszczania do teatru, opery, baletu, kina i cyrku, chodzenia na wystawy w galeriach i muzeach, usług loteryjnych, usług związanych z wydawaniem posiłków w stołówkach szkolnych i studenckich, itd. ⁽⁴⁾.

Z powyższego wynika, że każda osoba podlegająca opodatkowaniu, która dostarcza towary i świadczy usługi objęte wyłączeniem spod ustawy o VAT, płaci podatek naliczony związany z kupowanymi przez nią towarami i usługami, ale nie może odliczyć tego podatku naliczonego od swojego zobowiązania podatkowego, ponieważ w przypadku takich zakupów ta osoba podlegająca opodatkowaniu jest konsumentem końcowym.

Konsekwencją powyższego zwolnienia jest to, że dostawcy zwolnionych z podatku towarów i usług muszą płacić podatek

⁽¹⁾ Artykuł 10 ust. 1 w rozdziale III ustawy o VAT. W tym względzie patrz rozdział IV w związku z rozdziałem I ustawy o VAT.

⁽²⁾ Artykuł 21 w rozdziale VI ustawy o VAT.

⁽³⁾ Mowa o art. 5 ustawy o VAT, na podstawie którego sprzedaż realizowana przez niektóre podmioty, takie jak muzea, teatry, stowarzyszenia nienastawione na osiągnięcie zysku, itp. jest zwolniona z VAT. Artykuł 5 ust. 2 ustawy o VAT stanowi, że Ministerstwo Finansów może wydać rozporządzenia ograniczające lub uzupełniające przepisy pierwszego podrozdziału i zastrzec, że przedsiębiorstwa, o których mowa w pierwszym podrozdziale pkt 1f), jednak naliczają i płacą podatek należny, jeżeli zwolnienie powoduje znaczące zakłócenie konkurencji w stosunku do innych, zarejestrowanych jako płatnicy przedsiębiorstw, które dostarczają ekwiwalentne towary lub świadczą ekwiwalentne usługi.

⁽⁴⁾ Patrz art. 5b ustawy o VAT.

naliczony od towarów i usług, które kupują jako konsumenci końcowi (bez możliwości obciążenia podatkiem należnym ostatecznego konsumenta). Ta logiczna konsekwencja zwolnień z VAT spowodowała jednak zakłócenie na innych poziomach. Podmioty publiczne, tak jak inne zintegrowane przedsiębiorstwa zwolnione z podatku, uzyskują zachętę do pozyskiwania wewnętrznego ⁽⁵⁾ zamiast pozyskiwać je na rynku. W celu stworzenia systemu bez jakichkolwiek szczególnych zachęt do wytwarzania towarów i usług z wykorzystaniem własnych zasobów, w odróżnieniu od ich pozyskiwania od podmiotów zewnętrznych, władze norweskie przyjęły ustawę o zwrocie podatku VAT.

Artykuł 2 ustawy o zwrocie podatku VAT podaje wyczerpujący wykaz podmiotów objętych tą ustawą:

- a) władze lokalne i regionalne prowadzące działalność lokalną lub regionalną, w których organem nadrzędnym jest rada gminna, rada regionalna lub inna rada podlegająca ustawie o samorządzie terytorialnym ⁽⁶⁾ lub innemu specjalnemu aktowi prawnemu dotyczącemu samorządu terytorialnego;
- b) przedsiębiorstwa międzygminne utworzone zgodnie z ustawą o samorządzie terytorialnym lub innym specjalnym aktem prawnym dotyczącym samorządu terytorialnego;
- c) prywatne przedsiębiorstwa lub organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, o ile świadczą one usługi zdrowotne, edukacyjne lub socjalne, które należą do ustawowych obowiązków władz lokalnych lub regionalnych;
- d) zakłady opieki dziennej wymienione w art. 6 ustawy o opiece dziennej ⁽⁷⁾;
- e) wspólna rada parafialna (nor. *Kirkelig fellesråd*).

Z art. 3 w związku z art. 4 ust. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT wynika, że państwo norweskie zwraca podatek naliczony płacony przez osoby podlegające opodatkowaniu objęte ustawą o zwrocie podatku VAT, gdy kupują one towary i usługi od innych osób objętych opodatkowaniem, w przypadku gdy nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ są zwolnione z podatku na podstawie ustawy o VAT ⁽⁸⁾.

⁽⁵⁾ Pozyskania wewnętrznego nie uznaje się za transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

⁽⁶⁾ Ustawa nr 107 z dnia 25 września 1992 r. o samorządzie terytorialnym (nor. *Lov om kommuner og fylkeskommuner*).

⁽⁷⁾ Ustawa nr 64 z dnia 17 czerwca 2005 r. o zakładach opieki dziennej (nor. *Lov om barnehager*).

⁽⁸⁾ Bardziej szczegółowe wyjaśnienia dotyczące funkcjonowania systemu VAT w Norwegii znajdują się w sekcji I.2 „Legal framework on VAT and VAT Compensation in Norway” [Ramy prawne dotyczące podatku VAT i zwrotu VAT w Norwegii] decyzji nr 225/06/COL, str. 2.

3. Wątpliwości Urzędu wyrażone w decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego

W decyzji nr 225/06/COL o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do art. 3 ustawy o zwrocie podatku VAT, Urząd stwierdził początkowo, że zwrot podatku naliczonego przewidziany w art. 3 ustawy o zwrocie podatku VAT stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

Urząd uznał, że zwrot przyznawany na mocy ustawy o zwrocie podatku VAT jest przyznawany przez państwo z zasobów państwowych, z budżetu państwa. W opinii Urzędu dla takiej oceny nie miało znaczenia to, czy państwowe koszty tego zwrotu na poziomie centralnym są równoważone zmniejszeniem środków przekazywanych władzom lokalnym i regionalnym.

Urząd uznał również, że w stopniu, w jakim władze norweskie zwracają podatek naliczony nakładany na zakupy towarów i usług przedsiębiorstwom niepodlegającym VAT, a objętym art. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT, władze norweskie przyznają tym przedsiębiorstwom korzyść ekonomiczną.

Oceniając selektywność rozwiązania, Urząd wyraził wątpliwość dotyczącą tego, czy zwrot VAT, który według Urzędu stanowi środek w istotnym zakresie selektywny, może być uzasadniony charakterem i logiką systemu VAT, tj. czy spełnia on cele właściwe systemowi VAT lub czy ma służyć osiągnięciu innych celów, zewnętrznych w stosunku do systemu VAT. Zgodnie z wyjaśnieniami przekazanymi przez władze norweskie wprowadzenie ustawy o zwrocie podatku VAT miało na celu ułatwienie i umożliwienie osobom podlegającym opodatkowaniu objętym ustawą o zwrocie podatku VAT dokonywania wyboru między pozyskiwaniem wewnętrznym a nabywaniem na zewnątrz towarów i usług podlegających VAT. Urząd miał wątpliwości, czy można stwierdzić, że taki cel wiąże się z charakterem i logiką samego systemu VAT, która zakłada podatek od konsumpcji. Wstępny pogląd Urzędu był taki, że zwrot VAT nie był częścią systemu VAT, stworzonego w 1970 r., ale oddzielnym środkiem, wprowadzonym później, w celu wyeliminowania niektórych zakłóceń spowodowanych przez system VAT.

Urząd zwrócił uwagę, że pomimo złagodzenia zakłóceń odnoszących się do zakupów komunalnych zwrot VAT spowodował zakłócenie konkurencji między przedsiębiorstwami prowadzącymi identyczną działalność gospodarczą w sektorach zwolnionych z VAT.

Urząd przypomniał, że w zasadzie beneficjenci programu zwrotu VAT mogą uzyskać zwrot naliczonego podatku VAT po spełnieniu warunków programu, bez względu na to, czy pomoc skierowana do podmiotów gospodarczych w tych sektorach będzie miała wpływ na wymianę handlową. Niektóre sektory objęte ustawą o zwrocie podatku VAT są częściowo lub całkowicie otwarte na konkurencję na całym terytorium EOG. Pomoc przyznana przedsiębiorstwom w tych sektorach może zatem mieć wpływ na wymianę handlową między Umawiającymi się Stronami Porozumienia EOG. Urząd musiał ocenić program jako taki, a nie jego zastosowanie do każdego

indywidualnego sektora objętego tym programem. W oparciu o orzecznictwo Urząd przyjął wstępny wniosek, że ustawa o zwrocie podatku VAT, będąc powszechnym programem ogólnokrajowym, może mieć wpływ na wymianę handlową między Umawiającymi się Stronami.

Wreszcie Urząd wyraził wątpliwości, czy zwrot podatku naliczonego można uznać za zgodny z zasadami pomocy państwa określonymi w Porozumieniu EOG w wyniku zastosowania któregośkolwiek z wyjątków przewidzianych na mocy art. 61 ust. 2 i 3 wspomnianego porozumienia. Ponadto pomimo że pomoc można potencjalnie, w pewnych sytuacjach, uznać za zgodną na mocy odstępstwa przewidzianego w art. 59 ust. 2 Porozumienia EOG, Urząd wyraził wstępny pogląd, że postanowienie to nie uzasadnia zgodności ustawy o zwrocie podatku VAT jako programu pomocy.

4. Uwagi władz norweskich

Pismem z dnia 18 września 2006 r. (nr zdarzenia 388922) władze norweskie przedłożyły uwagi do decyzji Urzędu o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. Uwagi były podzielone na trzy sekcje:

4.1. Struktura programu zwrotu podatku VAT

Władze norweskie wyjaśniły, że VAT jest podatkiem powszechnym, który z zasady ma zastosowanie do wszelkiej działalności komercyjnej związanych z produkcją i dystrybucją towarów oraz świadczeniem usług. Podatek VAT zapłacony w związku z wydatkami może być odzyskany jedynie, o ile płatnik podatku świadczy usługi podlegające VAT. Zgodnie z obecnymi zasadami dotyczącymi VAT, większość rodzajów działalności w sektorze komunalnym nie podlega VAT:

„Działalność gmin zasadniczo nie jest objęta systemem VAT. Podstawowe działania gmin, takie jak usługi zdrowotne, usługi edukacyjne i usługi socjalne nie podlegają podatkowi VAT. Działalność gospodarcza, w którą gminy są zaangażowane jako »organy publiczne« znajduje się poza zakresem VAT. Tym samym VAT zapłacony przez gminy w odniesieniu do działalności zwolnionej z podatku lub niepodlegającej opodatkowaniu stanowi koszt, którego nie można odliczyć. Można go nazwać »ukrytym kosztem VAT«. Można go również postrzegać jako nieprawidłowość systemu VAT. Jako że w systemie VAT ma obowiązywać zasada neutralności, traktowanie gmin w ujęciu podatku VAT może zakłócać konkurencję. Z uwagi na fakt, że gminy nie mogą odzyskać naliczonego podatku VAT związanego z zakupami od sektora prywatnego, może to powodować, że organy publiczne będą negatywnie nastawione do wewnętrznego pozyskiwania usług podlegających VAT w porównaniu ze zlecaniem ich na zewnątrz w sektorze prywatnym.”

Rekompensując gminom podatek naliczony od wszystkich towarów i usług, władze norweskie uzasadniały, że celem powszechnego programu zwrotu podatku VAT jest stworzenie równych warunków konkurencji przy wewnętrznym pozyskiwaniu towarów i usług przez podmioty publiczne oraz przy pozyskiwaniu ich z zewnątrz:

„Podatek VAT nie będzie już zakłócać czynnikiem wpływającym na decyzje władz komunalnych związane z dokonywaniem wyboru między wewnętrznym pozyskiwaniem usług a zakupem usług podlegających VAT od podmiotów sektora prywatnego. [...] Dlatego też neutralność można uznać za cel przypisany programowi zwrotu podatku VAT.”

Władze norweskie podkreśliły pogląd wyrażony już we wstępnej fazie badania, że program zwrotu podatku VAT nie stanowi środka pomocy dla przedsiębiorstw objętych art. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT. Powodem takiego stwierdzenia jest to, że w momencie wprowadzania powszechnego programu zwrotu podatku VAT w 2004 r. środki dla gmin przewidziane w rocznym budżecie fiskalnym zostały odpowiednio pomniejszone o oczekiwaną kwotę zwróconego podatku naliczonego. Dlatego też program zwrotu VAT nie miał żadnego wpływu na dochody władz. Tym samym system można określić jako system samofinansujący się poprzez przeniesienie kosztu zwrotu/rekompensaty na gminy.

4.2. Pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG

W piśmie z dnia 18 września 2006 r. władze norweskie wyraziły swój sprzeciw wobec oceny Urzędu, który uznał, że ustawa o zwrocie podatku VAT stanowi pomoc państwa z następujących powodów:

Korzyść ekonomiczna

Władze norweskie uważają, że niesłuszne jest uznanie zwrotu VAT za „korzyść”, która polega na zwolnieniu przedsiębiorstw z obciążeń ponoszonych przez nie w normalnym trybie poprzez swoje budżety. Ponieważ gminy same finansują program zwrotu podatku VAT poprzez zmniejszenie dotacji ogólnych, nie występuje żadna faktyczna ekonomiczna pomoc. Program zwrotu VAT nie oznacza ani żadnej redukcji kwoty podatku ani żadnego rodzaju odroczenia podatku. W konsekwencji, według władz norweskich, błędem jest porównywanie programu zwrotu VAT do środków, które oznaczają rzeczywiste obniżenie obciążenia podatkowego odbiorcy pomocy.

Selektywność

Zakres ustawy o zwrocie podatku VAT jest określony pozytywnie, jako że jedynie osoby prawne objęte art. 2 ustawy mogą uzyskać zwrot podatku naliczonego związanego z zakupami.

Selektywny środek podatkowy może jednak być uzasadniony ze względu na charakter lub powszechność danego systemu podatkowego. Władze norweskie uznały, że Urząd, twierdząc że zwrot VAT nie jest częścią systemu VAT, odrzucił ich argument, że zwrot VAT można uznać za zgodny z charakterem i logiką systemu VAT. Władze norweskie wyraziły sprzeciw wobec tego podejścia, odwołując się do rozdziału 17B.3.1 i nast. Wytycznych Urzędu w sprawie pomocy państwa, gdzie analizuje się

różne aspekty środków różnicujących. Uznały, że zwrot VAT jest uzasadniony charakterem i powszechnością danego systemu podatkowego i odwołały się do rozdziału 17B.3.4 Wytycznych w sprawie pomocy państwa „Zastosowanie zasad pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem przedsiębiorstw”. Podstawową zasadą jest to, że system VAT powinien być neutralny i niedyskryminacyjny. Według władz norweskich neutralność może być zatem postrzegana jako cecha charakterystyczna systemu VAT. Neutralność, będąca cechą charakterystyczną systemu VAT, jest również celem przypisanym systemowi zwrotu VAT. Dlatego też władze norweskie uważały, że sprawiedliwe jest uznanie programu zwrotu podatku VAT za zgodny z charakterem i logiką samego systemu VAT.

Ponadto władze norweskie zwróciły uwagę, że w przypadku gdyby program zwrotu podatku VAT miał być stopniowo wycofywany, wystąpiłoby ponownie zakłócenie konkurencji wynikające z systemu VAT: „Fakt, że gminy nie mogą odzyskać naliczonego VAT związanego z zakupami zakłócałby byłby czynnikiem wpływającym na decyzje władz komunalnych związane z wyborem między wewnętrznym pozyskiwaniem usług a zakupem usług podlegających VAT od podmiotów sektora prywatnego.”

Władze norweskie zwróciły uwagę, że w celu złagodzenia zakłóceń konkurencji wynikających z systemu VAT tzw. komisja Rattsø oceniła kilka możliwych środków, zanim zdecydowała, że najbardziej odpowiedni będzie program zwrotu podatku VAT⁽¹⁾. Jednym z możliwych środków, które oceniła komisja, było rozszerzenie prawa gmin do odliczania naliczonego VAT. Innym ewentualnym środkiem było objęcie gmin opodatkowaniem VAT na zasadach ogólnych. Komisja Rattsø nie zdecydowała się na rozszerzenie prawa gmin do odliczania naliczonego VAT, ponieważ taki środek naruszałby zasadę, że VAT jest podatkiem powszechnym. Wzięto również pod uwagę to, że środek ten mógłby spowodować presję ze strony innych grup. Komisja Rattsø nie wybrała również rozwiązania, aby gminy podlegały opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych. Oprócz innych czynników Komisja wskazała, że ponieważ wiele usług świadczonych przez gminy jest świadczonych bezpłatnie, brak jest podstawy wyliczenia podatku VAT:

„Oba rozwiązania, tj. rozszerzenie praw gmin do odliczania podatku oraz objęcie gmin opodatkowaniem VAT na zasadach ogólnych, mieściłyby się w ramach systemu VAT. Zamysł tych środków, tj. złagodzenie zakłóceń konkurencji wynikających z systemu VAT, byłby jednak dokładnie ten sam, jak w przypadku programu zwrotu VAT. Co więcej w sensie ekonomicznym nie ma żadnej różnicy między programem zwrotu a rozszerzeniem prawa gmin do odliczania podatku naliczonego. Dlatego też Ministerstwo uważa, że sama struktura programu zwrotu VAT nie niesie ze sobą żadnych konsekwencji.”

⁽¹⁾ Norges Offentlige Utredninger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurransesvidninger mellom kommuner og private (zwane dalej „sprawozdaniem Rattsø”).

Wpływ na wymianę handlową

Władze norweski skrytykowały ocenę Urzędu dotyczącą kryteriów „wpływu na wymianę handlową”.

„W ramach programu zwrotu VAT gminy otrzymują przede wszystkim zwrot podatku naliczonego związanego z towarami i usługami zakupionymi na potrzeby swojej obowiązkowej działalności. Prawo nakłada na gminy obowiązek świadczenia pewnych usług. Ma to szczególnie miejsce w dziedzinach edukacji, zdrowia i spraw socjalnych. Na przykład w sektorze zdrowia gminy mają między innymi zapewniać usługi lekarzy pierwszego kontaktu, usługi pielęgniarskie, usługi położnicze i usługi domów opieki. W sektorze spraw socjalnych gminy mają zapewniać wsparcie praktyczne i ekonomiczne, na przykład mieszkania socjalne.”

„Zgodnie z art. 2 i 3 ustawy o zwrocie podatku VAT, zwrot VAT mogą uzyskać również gminy, które prowadzą działalność nieobowiązkową. Oprócz specjalnych szkoleń prowadzonych przez wyspecjalizowane szkoły okręgowe, Ministerstwo nie ma jednak informacji o innych obszarach spoza zakresu systemu VAT, w odniesieniu do których istniałyby wątpliwości, czy odbiorcy zwrotu VAT świadczą swoje usługi konkurując z innymi przedsiębiorstwami na terenie EOG.”

W konsekwencji władze norweskie uważały, że w sektorach wyłączonych z zakresu stosowania ustawy o VAT bardzo niewiele przedsiębiorstw z siedzibą w sąsiadujących państwach europejskich będzie świadczyć usługi konkurując z przedsiębiorstwami norweskimi objętymi ustawą o zwrocie podatku VAT. Ponadto takie okoliczności, jak fizyczna odległość do usługodawcy, trudności językowe i inne formy kulturowej bliskości są czynnikami decydującymi przy wyborze usługodawcy.

Władze norweskie uważały, że aby przeprowadzić sprawiedliwą ocenę programu zwrotu podatku VAT pod kątem kryteriów określonych w art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, należy uwzględnić fakt, że konkurencja między przedsiębiorstwami norweskimi a innymi przedsiębiorstwami z EOG działającymi w sektorach zwolnionych z VAT jest zupełnie marginalna.

Dlatego też władze norweskie uważały, że zwrotu VAT na rzecz przedsiębiorstw w sektorach zwolnionych z VAT nie można uznać za środek mogący mieć wpływ na wymianę handlową między Umawiającymi się Stronami Porozumienia EOG.

4.3. Uwagi ogólne

Władze norweskie wskazały kilka państw członkowskich UE, które wprowadziły programy zwrotu kosztów VAT związanych z działalnością samorządów lokalnych niepodlegającą opodatkowaniu lub zwolnioną z podatku. W Szwecji, Danii, Finlandii, Niderlandach i Zjednoczonym Królestwie stworzono różne programy przewidujące zwrot VAT samorządom lokalnym, aby wyeliminować zakłócenia procesu podejmowania przez

władze publiczne decyzji o tym, czy usługi publiczne świadczyć samodzielnie czy zlecać je na zewnątrz. Różne systemy zwrotu VAT o podobnym charakterze istnieją również we Francji, w Luksemburgu, Austrii i Portugalii.

Ponadto władze norweskie zacytowały byłego komisarza, Fritza Bolkesteina. W piśmie z 1 lutego 2000 r. do p. Michela Hansenne (Belgia), który zwrócił się do Parlamentu Europejskiego z pytaniem, czy program zwrotu VAT w Zjednoczonym Królestwie jest zgodny z szóstą dyrektywą VAT, komisarz Fritz Bolkestein stwierdził, że program zwrotu VAT „nie jest sprzeczny z szóstą dyrektywą VAT” ponieważ „zakłada on czysto finansową operację między różnymi organami publicznymi i jest regulowany odpowiednią polityką krajową dotyczącą finansowania władz publicznych”.

Komisarz Fritz Bolkestein przedstawił również uwagi na temat „ewentualnego programu, w ramach którego rząd irlandzki miałby udzielać dotacji irlandzkim organizacjom charytatywnym w kwocie równoważnej niepodlegającemu odliczeniu podatkowi VAT, które organizacje te zapłaciły”. Stwierdził, że „udzielanie dotacji rządowych nie jest samo w sobie sprzeczne z prawem Unii Europejskiej w zakresie VAT”.

Władze norweskie przyznały, że żaden z tych cytatów nie odnosił się bezpośrednio do zasad pomocy państwa. Jednakże według władz norweskich z powyższych cytatów wynika, że programów zwrotu VAT nie uznaje się za sprzeczne z szóstą dyrektywą VAT. W ich opinii to odzwierciedla fakt, że programy zwrotu podatku VAT są zgodne z charakterem i logiką systemu VAT.

II. OCENA

1. Obecność pomocy państwa

1.1. Wprowadzenie

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 chciałaby wyrazić wstępny uwagę dotyczącą zakresu niniejszej oceny. Niniejsza decyzja nie odnosi się do decyzji władz norweskich o wyłączeniu niektórych transakcji z zakresu stosowania ustawy o VAT. Dotyczy ona jedynie zwrotu podatku naliczonego płaconego przez niektóre osoby objęte ustawą o zwrocie podatku VAT.

Ponadto Urząd chciałby podkreślić trzy uwagi, które już zamieścił w decyzji nr 225/06/COL:

Po pierwsze ogólnie przyjmuje się, że system podatkowy państwa EFTA nie jest objęty Porozumieniem EOG. Każde państwo EFTA opracowuje i stosuje system podatkowy zgodnie ze swoimi politycznymi decyzjami. Jednakże zastosowanie środka podatkowego, takiego jak zwrot podatku naliczonego przewidziany w art. 3 ustawy o zwrocie podatku VAT, może mieć skutki, które powodują, że środek podlega art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG. Zgodnie z orzecznictwem⁽¹⁾, art. 61 ust. 1 nie rozróżnia środków interwencji państwa poprzez odwoływanie się do ich przyczyn lub celów, ale określa je w odniesieniu do ich skutków.

Po drugie pytanie, czy dany środek stanowi pomoc państwa, jest stawiane jedynie w przypadku, gdy dotyczy on działalności gospodarczej, tzn. działalności polegającej na oferowaniu towarów i usług na danym rynku⁽²⁾. Środek stanowi pomoc państwa jedynie wówczas, gdy przynosi korzyści przedsiębiorstwom. Na potrzeby stosowania zasad konkurencji, pojęcie przedsiębiorstwa obejmuje podmioty „zaangażowane w działalność gospodarczą, niezależnie od statusu prawnego podmiotu oraz sposobu jego finansowania”⁽³⁾. Pomimo że niektóre podmioty, które uzyskują zwrot podatku naliczonego, nie spełniają warunku bycia przedsiębiorstwem, fakt że niektórzy beneficjenci ustawy o zwrocie podatku VAT są przedsiębiorstwami stanowi wystarczający powód, aby oceniać ten program pod kątem pomocy państwa⁽⁴⁾.

Po trzecie pomoc może być przyznawana zarówno przedsiębiorstwom publicznym, jak i prywatnym⁽⁵⁾. Przedsiębiorstwo publiczne, aby być uznane za odbiorcę pomocy państwa niekoniecznie musi się charakteryzować osobowością prawną odrębną od państwa. Fakt, że podmiot podlega przepisom prawa publicznego i jest instytucją nienastawioną na osiągnięcie zysku niekoniecznie oznacza, że nie jest on „przedsiębiorstwem” w rozumieniu zasad pomocy państwa⁽⁶⁾.

Po czwarte jeżeli chodzi o ogólne uwagi ze strony władz norweskich o istnieniu podobnych programów w Unii Europejskiej, Urząd pragnie zwrócić uwagę, że programy te mogą się różnić od ustawy o zwrocie podatku VAT oraz że Urząd poinformował Komisję Europejską o spostrzeżeniach władz norweskich. Ponadto zgodnie z orzecznictwem „niedopełnienie przez jedno państwo członkowskie obowiązku wynikającego z Trak-

tatu związanego z zakazem określonym w art. 92 nie może być usprawiedliwione faktem, że inne państwo członkowskie również nie przestrzega tego obowiązku.”⁽⁷⁾.

W dalszej części Urząd oceni, czy ustawa o zwrocie podatku VAT, rozpatrywana jako program pomocy⁽⁸⁾ spełnia kryteria pomocy państwa przewidziane art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

1.2. Zasoby państwowe

Aby stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, dany środek pomocy musi być przyznany przez państwo przy użyciu zasobów państwowych.

Państwo udziela zwrotu w sposób bezpośredni i dlatego też jest on przyznawany przez państwo przy użyciu zasobów państwowych.

Władze norweskie dowodziły, że program zwrotu podatku VAT nie stanowi środka pomocy, ponieważ jest on systemem samofinansującym się. Według władz norweskich same gminy finansują program zwrotu podatku VAT, ponieważ uzyskują mniej środków z budżetu państwa. Wraz z wprowadzeniem programu zwrotu podatku VAT w 2004 r. środki przewidziane dla gmin w rocznym budżecie fiskalnym zostały zmniejszone zgodnie z oczekiwaną kwotą podatku naliczonego, która miała zostać zwrócona.

Urząd uznaje, że z punktu widzenia pomocy państwa nie ma znaczenia, czy kwota środków uzyskanych przez gminy została zmniejszona czy nie. Ważne jest, czy przedsiębiorstwa w rozumieniu zasad konkurencji otrzymały wsparcie finansowe ze strony państwa przy użyciu zasobów państwa. Gdy gmina działa jak przedsiębiorstwo, to z punktu widzenia pomocy państwa należy ją postrzegać w oddzieleniu od gminy jako organu publicznego. Wniosku tego nie zmienia to, czy koszty państwa związane ze zwrotem na poziomie centralnym są równoważone przekazaniem mniejszych środków władzom lokalnym i regionalnym. Zwrot zapłaconego podatku naliczonego jest finansowany z budżetu państwa i dlatego wiąże się z wykorzystaniem zasobów państwa.

Ponadto w rozumieniu Urzędu, nie wszystkie gminy uzyskują mniej środków z budżetu państwa w stopniu ściśle odpowiadającym dokładnej kwocie zwrotu podatku VAT, jaki dana gmina uzyskuje.

⁽¹⁾ Sprawa E-6/98 *Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA* [1999] Zb.Orz. Trybunału EFTA, str. 76, pkt 34; połączone sprawy E-5/04, E-6/04 i E-7/04 *Fesil i Finnford, PIL i inni oraz Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA* [2005] Zb.Orz. Trybunału EFTA, str. 121, pkt 76; sprawa 173/73 *Włochy przeciwko Komisji* [1974] REC 709, pkt 13; oraz sprawa C-241/94 *Francja przeciwko Komisji* [1996] REC I-4551, pkt 20.

⁽²⁾ Połączone sprawy C-180/98 do C-184/98 *Pavlov i inni* [2000] REC I-6451, pkt 75.

⁽³⁾ Sprawa C-41/90 *Höfner i Elser* [1991] REC I-1979, pkt 21.

⁽⁴⁾ Sprawa E-2/05 *Urząd Nadzoru EFTA przeciwko Islandii* [2005] Zb.Orz. Trybunału EFTA, str. 202, pkt 24.

⁽⁵⁾ Sprawa C-387/92 *Banco Exterior de España* [1994] REC I-877, pkt 11.

⁽⁶⁾ Sprawa C-244/94 *Fédération Française des Sociétés d'Assurance et a.* [1995] REC I-4013, pkt 21 oraz sprawa 78/76 *Steinike & Weinlig* [1977] REC 595, pkt 1.

⁽⁷⁾ Sprawa 78/76 *Steinike & Weinlig*, cytowana powyżej, pkt 24, sprawa T-214/95 *Het Vlaamse Gewest przeciwko Komisji* [1998] REC II-717, pkt 54.

⁽⁸⁾ W sekcji II.2.1 decyzji nr 225/06/COL Urząd ocenił, że ustawa o zwrocie podatku VAT jest programem pomocy. Przywołuje się tę ocenę.

1.3. Korzyść ekonomiczna

Środek finansowy przyznawany przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych, przedsiębiorstwu, które dzięki niemu jest zwolnione z kosztów, które w normalnym trybie musiałyby ponosić z własnego budżetu, stanowi korzyść ekonomiczną⁽¹⁾.

Władze norweskie dowodziły, że program zwrotu podatku VAT nie stanowi korzyści, ponieważ program ten nie wiąże się ani ze zmniejszeniem kwoty podatku ani z jego odroczeniem. Program zwrotu podatku VAT nie oznacza żadnego ograniczenia obciążenia podatkowego nakładanego na odbiorcę.

Urząd nie podziela tego poglądu. W jego opinii władze norweskie nie dokonują koniecznego rozróżnienia różnych sfer działania państwa, tj. w tym przypadku państwa jako władzy fiskalnej, gmin jako organów państwa oraz przedsiębiorstw komunalnych jako odrębnych podmiotów z punktu widzenia pomocy państwa.

Aby ustalić, czy przyznawana jest korzyść ekonomiczna, Urząd musi ocenić, czy środek zwalnia beneficjentów z obciążeń, które w normalnym trybie ponoszą w trakcie swojej działalności. Zapłata podatku naliczonego stanowi koszt działalności operacyjnej związany z zakupami w normalnym trybie działalności gospodarczej przedsiębiorstw, który jest zwykle ponoszony przez samo przedsiębiorstwo. W stopniu, w jakim władze norweskie zwracają podatek naliczony od zakupów towarów i usług przedsiębiorstwom objętym art. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT, przyznają one tym przedsiębiorstwom korzyść ekonomiczną. Przedsiębiorstwa uzyskują korzyść, ponieważ koszty działalności operacyjnej, które przedsiębiorstwa te musiałyby ponosić, zostają zmniejszone o kwotę zwróconego podatku naliczonego.

Dlatego też ustawa o zwrocie podatku VAT wiąże się z przyznawaniem korzyści ekonomicznej beneficjentom programu.

1.4. Selektywność

Ponadto aby stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, środek pomocy musi być selektywny w tym sensie, że faworyzuje „niektóre przedsiębiorstwa lub wytwarzanie niektórych towarów”.

W decyzji nr 225/06/COL, Urząd uznał, że ustawa o zwrocie podatku VAT stanowi środek w istotnym zakresie selektywny. Zakres ustawy o zwrocie podatku VAT jest określony w sposób pozytywny, jako że jedynie osoby podlegające opodatkowaniu objęte art. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT mogą uzyskać

⁽¹⁾ Połączone sprawy E-5/04, E-6/04 i E-7/04 *Fesil i Finnford, PIL i inni oraz Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowane powyżej, pkt 76 i 78–79; sprawa C-301/87 *Francja przeciwko Komisji* [1990] REC I-307, pkt 41.

zwrot podatku naliczonego związanego z zakupami. Korzyść przyznana w ramach ustawy o zwrocie podatku VAT przedsiębiorstwom, które uzyskały zwrot z tytułu podatku naliczonego, oznacza zwolnienie z obowiązku wynikającego z powszechnego systemu VAT, który ma zastosowanie do wszystkich nabywców towarów i usług.

Orzecznictwo Trybunału wskazuje, że konkretny środek podatkowy może być pomimo to uzasadniony wewnętrzną logiką systemu podatkowego, jeżeli jest z nim spójny⁽²⁾. Każdy środek mający na celu częściowe lub całkowite zwolnienie firm konkretnego sektora z obciążeń wynikających z normalnego stosowania powszechnego systemu stanowi pomoc państwa, jeżeli nie ma żadnego uzasadnienia dla takiego zwolnienia ze względu na charakter i logikę powszechnego systemu⁽³⁾.

Urząd oceni, czy zwrot podatku naliczonego przewidziany w art. 3 ustawy o zwrocie podatku VAT wpisuje się w logikę systemu VAT. Na potrzeby tej oceny Urząd musi rozważyć, czy zwrot podatku naliczonego spełnia cele właściwe systemowi VAT lub czy służy on osiągnięciu innych celów nie wpisanych w system VAT.

Podstawowym celem systemu VAT jest opodatkowanie pewnych towarów i usług. VAT jest podatkiem pośrednim nakładanym na konsumpcję towarów i usług. Zasadniczo VAT jest naliczany na wszystkich etapach łańcucha dostaw oraz nakładany na towary i usługi przywożone z zagranicy. Ostateczny konsument płaci VAT, który jest częścią ceny nabycia, bez prawa do odliczenia tego podatku.

Pomimo że w zasadzie każda sprzedaż towarów i usług podlega podatkowi VAT, niektóre transakcje mogą być z niego zwolnione (a w konsekwencji, nie mogą być podstawą do odliczenia podatku naliczonego), co oznacza, że takie dostawy i świadczenia nie podlegają opodatkowaniu.

Artykuły 5, 5a i 5b w rozdziale I norweskiej ustawy o VAT zwalniają z podatku transakcje, takie jak wynajem nieruchomości, świadczenie usług zdrowotnych i związanych ze zdrowiem, usług socjalnych, usług edukacyjnych, usług finansowych, itp. Na potrzeby podatku VAT podmioty dostarczające takie towary i świadczące takie usługi są traktowane jako konsumenci końcowi, ponieważ muszą oni zapłacić podatek naliczony, nie mogąc żądać podatku należnego. Konsekwencją takiej logiki systemu jest to, że obowiązek płacenia podatku naliczonego obejmuje dostawy towarów i świadczenie usług zwolnionych z VAT oraz konsumentów końcowych, przy czym nie ma możliwości odliczenia tego podatku.

⁽²⁾ Sprawa E-6/98 *Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowana powyżej, pkt 38; połączone sprawy E-5/04, E-6/04 i E-7/04 *Fesil i Finnford, PIL i inni oraz Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowane powyżej, pkt 84–85; połączone sprawy T-127/99, T-129/99 i T-148/99 *Territorio Histórico de Alava et a przeciwko Komisji* [2002] REC II-1275, pkt 163, sprawa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* [2001] REC I-8365, pkt 42; sprawa T-308/00 *Salzgitter przeciwko Komisji* [2004] Zb.Orz. II-1933 pkt 42, sprawa C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] Zb.Orz. I-1627, pkt 43.

⁽³⁾ Sprawa E-6/98 *Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA* [1999] Zb.Orz. Trybunału EFTA, s. 76, pkt 38; połączone sprawy E-5/04, E-6/04 i E-7/04 *Fesil i Finnford, PIL i inni oraz Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowane powyżej, pkt 76–89; sprawa 173/73 *Włochy przeciwko Komisji* [1974] REC 709, pkt 16.

Jednakże ta logiczna konsekwencja systemu VAT doprowadziła do zakłócenia na innym poziomie, które władze norweskie próbowały zrównoważyć poprzez wprowadzenie ustawy o zwrocie podatku VAT. Oznacza to zatem, że logika ustawy o zwrocie podatku VAT polega na zapewnieniu przeciwwagi dla naturalnej, logicznej konsekwencji systemu VAT związanej ze zwolnieniem z podatku pewnych towarów i usług. Stąd logiką ustawy o zwrocie podatku VAT nie jest opodatkowanie odbiorców końcowych, jak to ma miejsce w przypadku powszechnego systemu VAT, ale odciążenie pewnych grup konsumentów końcowych, aby uniknęli zakłócenia konkurencji między pozyskiwaniem wewnętrznym a nabywaniem na zewnątrz towarów i usług podlegających VAT.

Władze norweskie wyjaśniły, że zgodnie z art. 1 ustawy o zwrocie podatku VAT, celem zwrotu podatku naliczonego jest stworzenie równych warunków konkurencji między pozyskiwaniem wewnętrznym a nabywaniem na zewnątrz towarów i usług podlegających VAT.

Urząd uznaje, że rekompensowanie zapłaconego podatku naliczonego z powodów innych niż powody określone w ramach systemu VAT nie jest uzasadnione celem opodatkowania danej działalności, co jest podstawowym założeniem systemu VAT. Cel, do którego dążą władze norweskie tworząc równe warunki konkurencji między pozyskiwaniem wewnętrznym a nabywaniem przez podmioty publiczne na zewnątrz towarów i usług podlegających VAT, zasługuje sam w sobie na pochwałę, jednak nie można powiedzieć, żeby był on zgodny z charakterem i logiką systemu VAT. W tym sensie Urząd w szczególności odnosi się do orzeczenia w sprawie *Heiser* ⁽¹⁾, zgodnie z którym sam fakt, że środek ma godny pochwały cel nie wystarcza, aby nie sklasyfikować go jako pomoc w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG. Artykuł 61 ust. 1 Porozumienia EOG nie rozróżnia środków interwencji państwa, odnosząc się do ich przyczyn lub celów, ale określa je w odniesieniu do ich skutków ⁽²⁾.

Urząd nie lekceważy, że celem do jakiego dążyły władze norweskie wprowadzając ustawę o zwrocie podatku VAT było stworzenie neutralności w zakresie pozyskiwania towarów i usług podlegających VAT w odniesieniu do organów administracji publicznej. Neutralności tej nie należy mylić z neutralnością charakterystyczną dla systemu VAT.

Ponieważ cel stworzenia równych warunków konkurencji dla organów publicznych między pozyskiwaniem wewnętrznym a nabywaniem na zewnątrz towarów i usług nie jest zgodny z logiką systemu VAT, cel ten może być brany pod uwagę jedynie przy ocenie zgodności danego środka.

Uwzględniając powyższe powody Urząd wnioskuje, że zwrotu podatku VAT nie można uzasadnić charakterem i logiką systemu VAT. Dlatego też stanowi on środek selektywny.

1.5. Zakłócenie konkurencji

Aby środek wchodził w zakres art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, musi on zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem.

Ze zwrotu podatku naliczonego korzystają jedynie publiczne i prywatne podmioty, które są objęte art. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT. Jednakże gdy te podmioty świadczą usługi zwolnione z VAT, konkurując z przedsiębiorstwami nieobjętymi zakresem art. 2 ustawy o zwrocie podatku VAT, te ostatnie przedsiębiorstwa będą musiały ponosić wyższe koszty zakupów, pomimo że świadczą podobne usługi. Mimo że zwrot podatku naliczonego ma na celu łagodzenie zakłóceń dotyczących zakupów dokonywanych przez gminy, spowodował on zakłócenie konkurencji między organami publicznymi prowadzącymi działalność gospodarczą a prywatnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi taką samą działalność gospodarczą w sektorze zwolnionym z VAT. Zatem, w skutek interwencji państwa produkty oferowane przez podmioty prywatne będą, przy podobieństwie pozostałych czynników, droższe. Tym samym następuje zakłócenie konkurencji. W obszarach, gdzie zwrot uzyskują zarówno podmioty publiczne, jak i prywatne, pomoc taka wciąż groziłaby zakłóceniem konkurencji między podmiotami krajowymi a podmiotami z innych państw EOG działającymi na tym samym rynku.

Dlatego też jeżeli chodzi o zwrot przyznawany przedsiębiorstwom produkującym towary lub świadczącym usługi zwolnione z VAT, Urząd uznaje, że istnieje zakłócenie konkurencji między przedsiębiorstwami.

1.6. Wpływ na wymianę handlową

Środek pomocy państwa wchodzi w zakres art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG jedynie, o ile ma on wpływ na wymianę handlową między Umawiającymi się Stronami Porozumienia EOG.

W uwagach do decyzji Urzędu nr 225/06/COL władze norweskie zakwestionowały ocenę Urzędu dotyczącą wpływu na wymianę handlową, która w ich opinii nie była oparta na rzetelnym zrozumieniu sytuacji. Według władz norweskich w ramach programu zwrotu VAT gminy głównie uzyskują zwrot podatku naliczonego od towarów i usług kupowanych na potrzeby ich obowiązkowej działalności. Jeżeli chodzi o działania nieobowiązkowe, które mogą prowadzić gminy, władze norweskie nie dostrzegły żadnych obszarów zwolnionych z VAT, gdzie odbiorcy zwrotu VAT świadczą usługi, konkurując z innymi przedsiębiorstwami z terenu EOG, oprócz szczególnego rodzaju szkół, do których odniosła się strona skarżąca. Władze norweskie uważają, że jest bardzo niewiele przedsiębiorstw z siedzibą w sąsiadujących państwach europejskich, które konkurują z przedsiębiorstwami norweskimi objętymi ustawą o zwrocie podatku VAT.

⁽¹⁾ Sprawa C-172/03 *Wolfgang Heiser*, cytowana powyżej.

⁽²⁾ Sprawa C-159/01 *Niderlandy przeciwko Komisji* [2004] Zb.Orz. I-4461, pkt 51.

Urząd podtrzymuje swoje stanowisko wyrażone w decyzji nr 225/06/COL dotyczące oceny wpływu na wymianę handlową. Urząd musi zbadać, czy program pomocy może mieć wpływ na wymianę handlową w ramach EOG, a nie określać jego faktycznych skutków⁽¹⁾. W zasadzie wszyscy beneficjenci programu zwrotu podatku VAT mogą otrzymywać zwrot naliczonego VAT po spełnieniu warunków programu, niezależnie czy pomoc dla konkretnego podmiotu miałaby wpływ na wymianę handlową. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazuje, że „w przypadku systemu pomocy Komisja może ograniczyć się do zbadania ogólnych cech spornego systemu bez obowiązku badania każdego szczególnego przypadku jego zastosowania.”⁽²⁾ Trybunał EFTA również zaaprobował tę interpretację⁽³⁾.

Kryterium wpływu na wymianę handlową tradycyjnie interpretowano w takim sensie, że w ujęciu ogólnym środek uznaje się za pomoc państwa, jeżeli może on mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami EFTA⁽⁴⁾. Nawet jeśli władze norweskie mają rację, szacując, że tylko kilka przedsiębiorstw z EOG konkuruje z beneficjentami ustawy o zwrocie podatku VAT, to mimo wszystko środek pomocy może mieć wpływ na wymianę handlową, ponieważ ani liczba beneficjentów ani liczba konkurujących podmiotów nie są elementami mającymi znaczenie dla oceny kryterium wpływu na wymianę handlową w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG⁽⁵⁾.

Udzielanie przedsiębiorstwu wsparcia państwa może prowadzić do utrzymywania lub zwiększania podaży wewnętrznej, przy czym konsekwencją jest to, że możliwości innych przedsiębiorstw do penetrowania rynku danych państw EOG zostają ograniczone⁽⁶⁾. Dlatego też charakter pomocy nie zależy od lokalnego lub regionalnego charakteru świadczonych usług ani od skali danej działalności⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ Sprawa C-298/00 P *Włochy przeciwko Komisji* [2004] Zb.Orz. I-4087, pkt 49, oraz sprawa C-372/97 *Włochy przeciwko Komisji* [2004] Zb.Orz. I-3679, pkt 44.

⁽²⁾ Sprawa T-171/02 *Regione autonoma della Sardegna przeciwko Komisji* [2005] Zb.Orz. II-2123, pkt 102; sprawa 248/84 *Niemcy przeciwko Komisji* [1987] REC 4013, pkt 18; sprawa C-75/97 *Belgia przeciwko Komisji* [1999] REC I-3671, pkt 48 oraz sprawa C-278/00 *Grecja przeciwko Komisji* [2004] Zb.Orz. I 3997, pkt 24.

⁽³⁾ Sprawa E-6/98 *Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowana powyżej, pkt 57 oraz sprawa E-2/05 *Urząd Nadzoru EFTA przeciwko Islandii* [2005] Zb.Orz. Trybunału EFTA, str. 202, pkt 24.

⁽⁴⁾ Połączone sprawy T-298/97-T-312/97 e.a. *Alzetta a.o. przeciwko Komisji* [2000] REC II-2319, pkt 76–78.

⁽⁵⁾ Sprawa C-71/04 *Administración del Estado przeciwko Xunta de Galicia* [2005] Zb.Orz. I-7419, pkt 41; sprawa C-280/00 *Altmark Trans* [2003] REC I-7747, pkt 81; połączone sprawy C-34/01 do C-38/01 *Enirisorse* [2003] REC I-14243, pkt 28; sprawa C-142/87 *Belgia przeciwko Komisji* („Tubemeuse”) [1990] REC I-959, pkt 43; połączone sprawy C-278/92 do C-280/92 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1994] REC I-4103, pkt 42.

⁽⁶⁾ Sprawa E-6/98 *Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowana powyżej, pkt 59; sprawa C-303/88 *Włochy przeciwko Komisji* [1991] REC I-1433, pkt 27; połączone sprawy C-278/92 do C-280/92 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1994] REC I-4103, pkt 40, sprawa C-280/00 *Altmark Trans*, cytowana powyżej, pkt 78.

⁽⁷⁾ Sprawa C-280/00 *Altmark Trans*, cytowana powyżej, pkt 77; sprawa C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] Zb.Orz. I-1627, pkt 33; sprawa C-71/04 *Administración del Estado przeciwko Xunta de Galicia* [2005] Zb.Orz. I-7419, pkt 40.

Nie istnieje żaden próg ani odsetek, poniżej którego można uznać, że nie ma wpływu na wymianę handlową między Umawiającymi się Stronami⁽⁸⁾. Wręcz przeciwnie, zgodnie z orzecznictwem⁽⁹⁾, zawsze gdy finansowa pomoc państwa wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami konkurującymi w wymianie handlowej w ramach EOG, to trzeba uznać, że pomoc ta ma wpływ na wymianę handlową.

Artykuły 5 i 5a w rozdziale I ustawy o VAT wyłączają niektóre transakcje z zakresu stosowania ustawy o VAT. Ponadto art. 5b wspomnianej ustawy przewiduje, że ustawa nie dotyczy świadczenia niektórych usług, między innymi świadczenia usług zdrowotnych i usług związanych ze zdrowiem, usług socjalnych, usług edukacyjnych, usług finansowych, usług związanych ze sprawowaniem władzy publicznej, usług w formie prawa do uczęszczania do teatru, opery, baletu, kina i cyrku, chodzenia na wystawy w galeriach i muzeach, usług loteryjnych, usług związanych z wydawaniem posiłków w stołówkach szkolnych i studenckich, itp. Wszystkie te usługi są zatem zwolnione z VAT, ale obejmuje je, zasadniczo, ustawa o zwrocie podatku VAT⁽¹⁰⁾. Niektóre z tych sektorów, na przykład usługi finansowe, usługi związane z wydawaniem posiłków w stołówkach szkolnych i studenckich, niektóre usługi dentystyczne, niektóre usługi edukacyjne świadczone odpłatnie, niektóre usługi kinowe, są częściowo lub w całości otwarte na konkurencję w ramach EOG. Pomoc przyznana przedsiębiorstwom z sektorów otwartych na konkurencję może zatem mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy Umawiającymi się Stronami Porozumienia EOG.

Mając na uwadze te powody oraz przy uwzględnieniu orzecznictwa Trybunału, Urząd uznaje, że ustawa o zwrocie podatku VAT jest powszechnym ogólnokrajowym środkiem kompensacyjnym, który może mieć wpływ na wymianę handlową między Umawiającymi się Stronami Porozumienia EOG.

1.7. Wnioszek

Mając na względzie powyższe powody Urząd wnioskuje, że ustawa o zwrocie podatku VAT jest programem pomocy państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

⁽⁸⁾ Sprawa C-280/00 *Altmark Trans* [2003] REC I-7747, pkt 81; sprawa C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] Zb.Orz. I-1627, pkt 32.

⁽⁹⁾ Sprawa E 6/98 *Norwegia przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA*, cytowana powyżej, pkt 59; sprawa 730/79 *Philip Morris przeciwko Komisji* [1980] REC 2671, pkt 11.

⁽¹⁰⁾ Artykuł 4 ustawy o zwrocie podatku VAT wprowadza pewne ograniczenia możliwości uzyskania zwrotu.

2. Wymogi proceduralne

Zgodnie z art. 1 ust. 3 części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale, „o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy należy powiadomić Urząd Nadzoru EFTA z wystarczającym wyprzedzeniem, aby umożliwić Urzędowi przedstawienie swoich uwag (...). Zainteresowane państwo nie wprowadza w życie proponowanych środków, do czasu, aż procedura zakończy się ostateczną decyzją”.

Władze norweskie nie zgłosiły Urzędowi ustawy o zwrocie podatku VAT przed jej wprowadzeniem w życie. Dlatego też Urząd wnioskuję, że władze norweskie nie wywiązały się ze swoich obowiązków wynikających z art. 1 ust. 3 części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale.

3. Zgodność pomocy

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 zwrot podatku naliczonego jest objęty 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 zwrot promował realizację ważnego projektu stanowiącego przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub miał na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa, 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 pewnych obszarów gospodarczych, a nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem. Nie wydaje się, że analizowany program pomocy ułatwia rozwój niektórych działań lub obszarów gospodarczych, ale jak stwierdziły władze norweskie ma on na celu stworzenie równych warunków konkurencji, w odniesieniu do towarów i usług podlegających VAT, między pozyskiwaniem wewnętrznym a nabywaniem przez gminy usług na zewnątrz.

Urząd uznaje, że ograniczenie bieżących kosztów przedsiębiorstwa, takich jak podatek naliczony, stanowi pomoc operacyjną. Ten rodzaj pomocy jest co do zasady zabroniony. Dlatego też Urząd uznaje, że ustawa o zwrocie podatku VAT jest programem pomocy, którego w obecnej formie nie można uznać za zgodny z zasadami pomocy państwa określonymi w Porozumieniu EOG.

Pomimo to urząd przypomina, że jak wspomniano powyżej pytanie, czy dany środek stanowi pomoc państwa, jest stawiane jedynie, o ile dotyczy to działalności gospodarczej, tzn. działalności polegającej na oferowaniu towarów i usług na danym rynku. To oznacza w analizowanym przypadku, że o ile beneficjenci programu realizują zadania administracji publicznej lub obowiązki ustawowe, które nie stanowią działalności gospodarczej, nie ma do nich zastosowania ocena dotycząca pomocy państwa, obejmująca zgodność środka pomocy.

Ponadto zgodnie z art. 59 ust. 2 Porozumienia EOG zasady pomocy państwa nie mają zastosowania do przedsiębiorstw zobowiązanych do zarządzania usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym, w zakresie w jakim zastosowanie tych zasad nie stanowi przeszkody w realizacji poszczególnych przydzielonych tym przedsiębiorstwom zadań oraz o ile nie występuje wpływ na wymianę handlową sprzeczny z interesami Umawiających się Stron Porozumienia.

Na ogół państwa mają duży margines uznaniowości w zakresie definiowania usług, które mogą być sklasyfikowane jako usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym. W tym względzie Urząd ma zadbać o to, by przy definiowaniu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym nie doszło do ewidentnych błędów. W przedmiotowym kontekście Urząd nie może przeprowadzić szczegółowej oceny tego, czy wszyscy dostawcy w sektorach zwolnionych z VAT, którzy uzyskują zwrot podatku naliczonego, tj. ci, którzy są objęci programem pomocy, spełniają warunki określone w art. 59 ust. 2 Porozumienia EOG. Urząd może się jedynie ograniczyć do wskazania, że w przypadku spełnienia tych warunków zwrot naliczonego VAT udzielony danemu przedsiębiorstwu lub konkretnej grupie przedsiębiorstw może zostać uznany za pomoc państwa zgodną z prawem w rozumieniu art. 59 ust. 2 Porozumienia EOG. Ustawa o zwrocie podatku VAT nie jest ograniczona w taki sposób.

Dnia 28 listopada 2005 r. Komisja Europejska przyjęła decyzję w sprawie stosowania art. 86 ust. 2 Traktatu WE do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do zarządzania usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym⁽¹⁾. Decyzja ta została włączona do Porozumienia EOG w lipcu 2006 r.⁽²⁾

Zgodnie z tą decyzją⁽³⁾, szpitale i przedsiębiorstwa zajmujące się mieszkalnictwem socjalnym, zobowiązane do realizacji zadań związanych ze świadczeniem usług w ogólnym interesie gospodarczym, mają cechy szczególne, które trzeba uwzględnić. Intensywność zakłócenia konkurencji w tych sektorach na obecnym etapie rozwoju rynku wewnętrznego niekoniecznie jest proporcjonalna do poziomu obrotu i rekompensaty. Dlatego też z obowiązku zgłoszenia są zwolnione szpitale zapewniające opiekę medyczną, w tym w odpowiednich sytuacjach pomoc w nagłych wypadkach i usługi pomocnicze bezpośrednio związane z podstawową działalnością, w szczególności w dziedzinie badań, oraz przedsiębiorstwa zajmujące się mieszkalnictwem socjalnym, zapewniające mieszkania dla obywateli znajdujących się w niekorzystnej sytuacji lub grup w niekorzystnej sytuacji społecznej, które nie posiadają wystarczających środków, aby pozyskać mieszkanie na warunkach rynkowych.

⁽¹⁾ Opublikowana w Dz.U. L 312 z 29.11.2005, str. 67.

⁽²⁾ Decyzja Komisji 2005/842/WE z dnia 28 listopada 2005 r. w sprawie stosowania art. 86 ust. 2 Traktatu WE do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do zarządzania usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym, została włączona do załącznika XV do Porozumienia EOG jako pkt 1h decyzją nr 91/2006 (Dz.U. nr L 289 z 19.10.2006, str. 31 i Suplement EOG nr 52 z 19.10.2006, str. 24), która weszła w życie dnia 8.7.2006.

⁽³⁾ Pkt 15.

Jednakże wyjątek ten nie obejmuje żadnych zwrotów podatku naliczonego, udzielonych przedsiębiorstwu z tytułu części prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, która nie należy do wspomnianego obowiązku świadczenia usług publicznych. Jak oceniono powyżej, taki program zwrotu stanowi pomoc państwa i nie może zostać uznany za zgodny z zasadami Porozumienia EOG. W tym kontekście można odnieść się do niektórych sektorów omawianej działalności, tj. do sektorów zwolnionych z VAT, w przypadku których praktyka Komisji Europejskiej lub Urzędu lub istniejące orzecznictwo wyraźnie wskazują, że dana działalność stanowi działalność gospodarczą prowadzoną w konkurencji z innymi podmiotami. Odnosi się to w szczególności do dentystów⁽¹⁾ lub usług pogotowia ratunkowego⁽²⁾.

Ponadto niektórzy odbiorcy pomocy w ramach programu zwrotu podatku VAT mogą korzystać z innych zwolnień, na przykład pomocy *de minimis*, oraz z zastosowania przepisów rozporządzeń o wyłączeniach grupowych, na przykład rozporządzenia o wyłączeniach grupowych dotyczących MŚP, itd.

Jednakże nie przyjmuje się, że program w obecnej formie odnosi się jedynie do obowiązków świadczenia usług publicznych lub do któregośkolwiek z powyższych wyłączeń. Ustawa o zwrocie podatku VAT ma szeroki zakres zastosowania i koncepcji. Nie zawiera wymaganych kryteriów, które gwarantowałyby te wyłączenia. Dlatego też program jako taki nie może zostać uznany za zgodny z zasadami pomocy państwa określonymi w Porozumieniu EOG.

4. Wniosek

Urząd ustalił, że władze norweskie bezprawnie wprowadziły ustawę o zwrocie podatku VAT z naruszeniem art. 1 ust. 3 części I protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale. Zwrot podatku naliczonego przewidziany na mocy tej ustawy, w jego obecnej formie, nie jest zgodny z funkcjonowaniem Porozumienia EOG z przedstawionych powyżej powodów.

Zgodnie z art. 14 w części II protokołu 3 Porozumienia o Nadzorze i Trybunale, w przypadkach pomocy bezprawnej, razie stwierdzenia niezgodności pomocy, Urząd z reguły nakazuje, aby dane państwo EFTA odzyskało pomoc od jej odbiorców.

W opinii Urzędu żadne zasady ogólne nie wykluczają odzyskania pomocy w przedmiotowej sprawie. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem zniesienie bezprawnej pomocy w drodze jej

odzyskania jest logiczną konsekwencją uznania pomocy za bezprawną. W rezultacie odzyskanie bezprawnie przyznanej pomocy w celu przywrócenia uprzednio istniejącej sytuacji nie może być w zasadzie uznane za nieproporcjonalne do celów Porozumienia EOG w odniesieniu do pomocy państwa. Zwracając pomoc, jej odbiorca rezygnuje z przewagi, jaką miał nad swoimi konkurentami na rynku, i przywrócona zostaje sytuacja sprzed wypłaty pomocy⁽³⁾. Z funkcji zwrotu pomocy wynika również to, na zasadzie ogólnej z wyłączeniem wyjątkowych okoliczności, że Urząd nie przekroczy granic uznaniowości, określonych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, jeżeli zwróci się do państwa EFTA o odzyskanie kwot pomocy przyznanej bezprawnie, jako że jest to jedynie przywracanie uprzedniej sytuacji⁽⁴⁾.

Ponadto mając na uwadze obowiązkowy charakter nadzoru w zakresie pomocy państwa sprawowanego przez Urząd na mocy protokołu 3 Porozumienia o Nadzorze i Trybunale, przedsiębiorstwa, którym przyznano pomoc, nie mogą z reguły przyjąć uzasadnionego oczekiwania, że pomoc ta jest zgodna z prawem, jeżeli nie została przyznana zgodnie z procedurą określoną przepisami tego protokołu⁽⁵⁾.

Stwierdzenia komisarza Fritza Bolkesteina, wspomniane przez władze norweskie, dotyczyły zgodności określonych programów z zasadami VAT jako takimi. Ponadto w co najmniej jednym z tych stwierdzeń komisarz F. Bolkestein zawarł zastrzeżenie „pod warunkiem że przestrzegane będą zasady pomocy państwa”. Urząd uznaje zatem, że żadne uzasadnione oczekiwania nie mogą być dowiedzione wspomnianymi stwierdzeniami.

Ponadto władze norweskie nie przywołały żadnego podobnego programu pomocy, który został zatwierdzony przez Komisję Europejską lub Urząd, na podstawie czego można dowiedzieć zaistnienia uzasadnionych oczekiwań dotyczących ustawy o zwrocie podatku VAT.

Mając na względzie te powody Urząd uznaje, że nie zaistniały w tym przypadku żadne wyraźne wyjątkowe okoliczności, które prowadziłyby do powstania uzasadnionych oczekiwań po stronie beneficjentów pomocy.

Zwrot pomocy powinien uwzględniać odsetki składane, zgodnie z art. 14 ust. 2 w części II protokołu 3 do Porozumienia o Nadzorze i Trybunale oraz art. 9 i 11 decyzji Urzędu nr 195/04/COL z dnia 14 lipca 2004 r.⁽⁶⁾

⁽¹⁾ Sprawa C-172/03 *Wolfgang Heiser*, cytowana powyżej.

⁽²⁾ Sprawa C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner przeciwko Landkreis Südwestpfalz* [2001] REC I-8089.

⁽³⁾ Sprawa C-350/93 *Komisja przeciwko Włochom* [1995] REC I-699, pkt 22.

⁽⁴⁾ Sprawa C-75/97 *Belgia przeciwko Komisji* [1999] REC I-3671, ust. 66, oraz sprawa C-310/99 *Włochy przeciwko Komisji* [2002] REC I-2289, pkt 99.

⁽⁵⁾ Sprawa C-169/95 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1997] Zb.Orz. I-135, pkt 51.

⁽⁶⁾ Opublikowana w Dz.U. L 139 z 25.5.2006, str. 37 i Suplemencie EOG nr 26 z 25.5.2006, str. 1.

Wobec powyższego wzywa się władze norweskie do podjęcia koniecznych środków w celu odzyskania niezgodnej pomocy przyznanej na podstawie art. 3 ustawy o zwrocie podatku VAT oraz do poinformowania Urzędu o podjętych środkach w terminie dwóch miesięcy.

Władze norweskie zmieniają ustawę o zwrocie podatku VAT w trybie natychmiastowym w celu wykluczenia przyznawania pomocy państwa. W terminie dwóch miesięcy władze norweskie informują Urząd o przeprowadzonych koniecznych zmianach legislacyjnych,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Pomoc państwa przyznawana w związku z ustawą o zwrocie podatku VAT wprowadzoną przez władze norweskie nie jest zgodna z funkcjonowaniem Porozumienia EOG.

Artykuł 2

Norwegia zmieni bezzwłocznie ustawę o zwrocie podatku VAT celem wykluczenia przyznawania pomocy państwa.

Artykuł 3

Władze norweskie podejmą wszelkie konieczne środki w celu odzyskania pomocy, o której mowa w art. 1, od wszystkich przedsiębiorstw, które z niej skorzystały.

Artykuł 4

Zwrot pomocy nastąpi bezzwłocznie i zgodnie z procedurami prawa krajowego, pod warunkiem że dopuszczają one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji. Pomoc podlegająca zwrotowi obejmuje odsetki i odsetki składane naliczone od dnia udostępnienia pomocy beneficjentowi do dnia zwrotu pomocy. Odsetki są naliczane na podstawie art. 9 i 11 decyzji Urzędu Nadzoru EFTA nr 195/04/COL.

Artykuł 5

W terminie dwóch miesięcy od daty powiadomienia o niniejszej decyzji władze norweskie informują Urząd Nadzoru EFTA o środkach podjętych w celu wykonania decyzji.

Artykuł 6

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Norwegii.

Artykuł 7

Jedynie wersja w języku angielskim jest autentyczna.

Sporządzono w Brukseli, dnia 3 maja 2007 r.

W imieniu Urzędu Nadzoru EFTA,

Bjørn T. GRYDELAND
Przewodniczący

Kurt JÄGER
Członek Kolegium