

DECYZJA URZĘDU NADZORU EFTA

NR 416/10/COL

z dnia 3 listopada 2010 r.

w sprawie opodatkowania przedsiębiorstw inwestycyjnych na mocy ustawy podatkowej Liechtensteinu (Liechtenstein)

URZĄD NADZORU EFTA („URZĄD”),

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

UWZGLĘDNIAJĄC Porozumienie pomiędzy Państwami EFTA w sprawie ustanowienia Urzędu Nadzoru i Trybunału Sprawiedliwości („porozumienie o nadzorze i Trybunale”), w szczególności jego art. 24,

UWZGLĘDNIAJĄC protokół 3 do porozumienia o nadzorze i Trybunale („protokół 3”), w szczególności jego art. 1 ust. 2 w części I oraz art. 4 ust. 4, art. 6, art. 7 ust. 5 i art. 14 w części II,

UWZGLĘDNIAJĄC wersję skonsolidowaną decyzji Urzędu 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 („decyzja w sprawie przepisów wykonawczych”⁽¹⁾),

PO wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

I. FAKTY

1. PROCEDURA

Pismem z dnia 14 marca 2007 r. Urząd zwrócił się do władz Liechtensteinu z prośbą o udzielenie informacji na temat różnych odstępstw od obowiązujących stawek podatkowych stosowanych w przypadku określonych rodzajów przedsiębiorstw i przewidzianych w ustawie podatkowej Liechtensteinu. Po obszernej wymianie korespondencji Urząd poinformował władze Liechtensteinu pismem z dnia 18 marca 2009 r. o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego określonego w art. 1 ust. 2 w części I protokołu 3 dotyczącego opodatkowania przedsiębiorstw inwestycyjnych. Decyzja Urzędu nr 149/09/COL o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* oraz w Suplemencie EOG do niego; zawarto w niej wezwanie zainteresowanych stron do zgłaszania uwag⁽²⁾. Urząd otrzymał uwagi od zainteresowanych stron. Pismem z dnia 26 stycznia 2010 r. Urząd przekazał je władzom Liechtensteinu, które miały możliwość udzielenia odpowiedzi. Odpowiedzi udzielono pismem z dnia 17 marca 2010 r.

⁽¹⁾ Dostępne pod adresem: <http://www.eftasurv.int/media/decisions/195-04-COL.pdf>

⁽²⁾ Opublikowana w Dz.U. C 236 z 1.10.2009 oraz w Suplemencie EOG nr 51 z 1.10.2009.

2. OPIS BADANEGO ŚRODKA

2.1. Tytuł

Postępowanie wyjaśniające dotyczyło traktowania przedsiębiorstw inwestycyjnych przez ustawę podatkową Liechtensteinu („Gesetz über die Landes-und Gemeindesteuern”⁽³⁾), („ustawa podatkowa”) w latach 1996–2006.

2.2. Definicja przedsiębiorstwa inwestycyjnego

Obowiązująca w Liechtensteinie ustawa z 1996 r. dotycząca przedsiębiorstw inwestycyjnych („Gesetz über Investmentunternehmen”) („ustawa o przedsiębiorstwach inwestycyjnych”) definiuje przedsiębiorstwa inwestycyjne jako:

„aktywa pozyskane od obywateli w wyniku ogłoszenia oferty publicznej do celów zbiorowych inwestycji kapitałowych, inwestowane i zarządzane na rzecz zbiorowych rachunków indywidualnych inwestorów, zazwyczaj zgodnie z zasadą podziału ryzyka”⁽⁴⁾.

Na mocy obowiązującego w Liechtensteinie prawa przedsiębiorstwo inwestycyjne może wybrać formę zbiorowego funduszu powierniczego zwanego funduszem inwestycyjnym („Anlagefonds”)⁽⁵⁾ lub zdecydować się na przewidzianą prawem formę spółki inwestycyjnej („Anlagegesellschaft”)⁽⁶⁾. W przypadku funduszu inwestycyjnego zarządzanie funduszem jest realizowane przez oddzielny podmiot (zwany „kierownictwem funduszu”)⁽⁷⁾. W przypadku spółki inwestycyjnej zarządzaniem zajmuje się sama spółka inwestycyjna. W przeciwieństwie do funduszu inwestycyjnego spółka inwestycyjna stanowi zatem pojedynczy podmiot. W obu przypadkach podmioty wykonujące zadania związane z zarządzaniem prowadzą działalność gospodarczą, która polega na świadczeniu usług w zamian za opłatę.

Bez względu na formę organizacyjną aktywa zarządzane w imieniu inwestorów muszą być oddzielone od aktywów własnych spółki zarządzającej. W zamian za usługi związane z zarządzaniem spółka zarządzająca otrzymuje opłatę za zarządzanie, która stanowi część jej aktywów własnych. Ponadto pobierane mogą być premie za dobre wyniki lub inne opłaty⁽⁸⁾, które również składają się na aktywa własne spółki zarządzającej.

⁽³⁾ Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1961, nr 7, z późniejszymi zmianami.

⁽⁴⁾ Artykuł 2 ust. 1 ustawy z 1996 r. o przedsiębiorstwach inwestycyjnych.

⁽⁵⁾ Zobacz art. 3 ust. 2 ustawy z 1996 r. o przedsiębiorstwach inwestycyjnych.

⁽⁶⁾ Zobacz art. 3 ust. 3 ustawy z 1996 r. o przedsiębiorstwach inwestycyjnych.

⁽⁷⁾ Zobacz art. 39 ust. 2 ustawy z 1996 r. o przedsiębiorstwach inwestycyjnych.

⁽⁸⁾ Władze Liechtensteinu stwierdziły, że sporządzenie wyczerpującego wykazu tych opłat nie jest możliwe, ponieważ kierownictwo funduszu (lub zarząd spółki inwestycyjnej) ma swobodę w ustalaniu opłat według własnego uznania.

3. PRZEPISY PODATKOWE MAJĄCE ZASTOSOWANIE DO PRZEDSIĘBIORSTW INWESTYCYJNYCH W LIECHTENSTEINIE

3.1. Podatek od osób prawnych w Liechtensteinie

3.1.1. Podatek dochodowy i podatek od kapitału

Ustawa podatkowa, art. 73–81 w części 4, nagłówek A – „Opodatkowanie spółek („Die Gesellschaftssteuern”) przewiduje dwa rodzaje podatku nakładanego na spółki⁽⁹⁾:

— podatek dochodowy („Ertragssteuer”), który zgodnie z art. 77 ustawy podatkowej jest ustalany w oparciu o wpływy pomniejszone o wydatki kwalifikowalne (w tym amortyzację). Stopa podatku dochodowego zależy od stosunku dochodu netto do kapitału podlegającego opodatkowaniu i mieści się w przedziale od 7,5 % do 15 %⁽¹⁰⁾. Ta stawka może zostać podwyższona o 1 do 5 punktów procentowych, w zależności od stosunku dywidend do kapitału podlegającego opodatkowaniu. A zatem podatek dochodowy wynosi maksymalnie 20 %,

— podatek od kapitału („Kapitalsteuer”), który zgodnie z art. 76 ustawy podatkowej jest pobierany od wpłaconego kapitału podstawowego, akcyjnego, zakładowego i założycielskiego oraz rezerw spółki stanowiących kapitał własny. Podatki są wymierzone na koniec roku obrotowego spółki (zazwyczaj na dzień 31 grudnia). Stawka wynosi 2 ‰ (0,2 %).

Zgodnie z art. 73 ustawy podatkowej osoby prawne prowadzące działalność gospodarczą w Liechtensteinie opłacają podatek zarówno od dochodu, jak i od kapitału. To samo dotyczy spółek zagranicznych, których oddziały prowadzą działalność w Liechtensteinie.

3.1.2. Podatek od zysków kapitałowych

W rozdziale 5 ustawy podatkowej wprowadzono tzw. podatek od zysków kapitałowych („Couponsteuer”). Zgodnie z art. 88 lit. a) ust. 1 ustawy podatkowej Liechtenstein pobiera podatek od zysków z papierów wartościowych (lub dokumentów równych papierom wartościowym) wyemitowanych przez „obywatela kraju”. Pojęcie to obejmuje wszelkie osoby, które mają miejsce stałego pobytu, zamieszkania lub siedzibę firmy na terytorium Liechtensteinu. Obejmuje ono również przedsiębiorstwa zarejestrowane w rejestrze publicznym w Liechtensteinie. Podatek od zysków kapitałowych ma zastosowanie w przypadku przedsiębiorstw, których kapitał jest podzielony na akcje lub udziały, na przykład spółek akcyjnych oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością⁽¹¹⁾. Jest on pobierany według stawki 4 % od każdej wypłaty dywidend lub udziału w zyskach (w tym wypłaty w formie akcji lub udziałów).

⁽⁹⁾ Osoby prywatne podlegają podatkowi dochodowemu („Erwerbssteuer”) oraz podatkowi od majątku („Vermögenssteuer”), które nie mają znaczenia dla prowadzonego postępowania wyjaśniającego.

⁽¹⁰⁾ Zysk netto określa się w stosunku do kapitału, który podlega opodatkowaniu. Wówczas stawka podatkowa jest określana na poziomie połowy stopy procentowej, która powstaje w wyniku zysku netto od kapitału podlegającego opodatkowaniu. Ustalono jednak, że minimalny poziom opodatkowania wyniesie 7,5 %, zaś maksymalny – 15 %, zob. art. 79 ust. 2 ustawy podatkowej.

⁽¹¹⁾ Artykuł 88 lit. d) ustawy podatkowej.

3.2. Opodatkowanie przedsiębiorstw inwestycyjnych w latach 1996–2006

3.2.1. Opodatkowanie aktywów zarządzanych w imieniu inwestorów

Począwszy od 1996 r., wraz z wprowadzeniem art. 84 ust. 5 ustawy podatkowej, aktywa zarządzane przez przedsiębiorstwa inwestycyjne podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób jak tzw. spółki domicylowe („Sitzgesellschaften”)⁽¹²⁾. W związku z tym, że spółki domicylowe nie płaciły podatku dochodowego, również aktywa zarządzane przez przedsiębiorstwa inwestycyjne nie podlegały temu rodzajowi podatku. Zgodnie z art. 84 ust. 1 ustawy podatkowej zastosowanie miała jedynie zmniejszona stopa podatku od kapitału w wysokości 1 ‰ (zamiast 2 ‰)⁽¹³⁾. Zgodnie z art. 85 ust. 2 ustawy podatkowej⁽¹⁴⁾ wspomniana stawka została dodatkowo zmniejszona do 0,4 ‰ w odniesieniu do kapitału przedsiębiorstw inwestycyjnych przekraczającego 2 mln CHF. Ponadto w 1996 r. zniesiono podatek od zysków kapitałowych pobierany od wypłaty zysków od kapitału założycielskiego⁽¹⁵⁾.

3.2.2. Opodatkowanie aktywów własnych spółki zarządzającej

3.2.2.1. Opodatkowanie kierownictwa funduszu inwestycyjnego

Podobnie jak w przypadku wszystkich pozostałych spółek prowadzących działalność w Liechtensteinie, kierownictwo funduszu inwestycyjnego (strona zarządzająca funduszem) w pełni podlegało obowiązkowi zapłaty podatku dochodowego, podatku od kapitału oraz podatku od zysków kapitałowych, zarówno od swoich dochodów, jak i swojego kapitału. Zgodnie z art. 84 ust. 2 ustawy podatkowej z 1961 r. kierownictwo funduszu było również opodatkowane w całości przed 1996 r.

3.2.2.2. Opodatkowanie kierownictwa spółki inwestycyjnej

W przypadku spółek inwestycyjnych nie dokonano jednak potrzeby podatkowej rozróżnienia między zarządzaniem aktywami własnymi spółki oraz aktywami zarządzanymi przez spółkę w imieniu inwestorów. A zatem zgodnie z art. 84 ust. 2 ustawy podatkowej aktywa własne spółek inwestycyjnych podlegały przepisom mającym zastosowanie również w odniesieniu do spółek domicylowych. Oznaczało to, że nie pobierano podatku dochodowego od działalności polegającej na zarządzaniu ani też od aktywów zarządzanych w imieniu inwestorów; podatek od kapitału został ustalony na poziomie 1 ‰ zamiast 2 ‰ (i poddany dalszej redukcji zgodnie z art. 85 ust. 2 ustawy podatkowej, w przypadku gdy kapitał przekracza kwotę 2 mln CHF); nie pobierano także podatku od zysków

⁽¹²⁾ Tzw. spółki domicylowe to podmioty prawne zarejestrowane w rejestrze publicznym, które jedynie mają swoją siedzibę lub biuro w Liechtensteinie, jednak nie prowadzą tam żadnej działalności – ani handlowej, ani gospodarczej.

⁽¹³⁾ Odstępstwo podatkowe na korzyść spółek domicylowych miało miejsce przed przystąpieniem Liechtensteinu do Porozumienia EOG, nie stanowi zatem części niniejszej decyzji, której przedmiotem są jedynie te odstępowstwa podatkowe, które wprowadzono po dniu 1 maja 1995 r., który jest dniem przystąpienia Liechtensteinu do Porozumienia EOG.

⁽¹⁴⁾ Zobacz art. 85 ust. 2 ustawy podatkowej w wersji z poprawkami z 1996 r., LGBL 1996 nr 88.

⁽¹⁵⁾ Uchylono art. 88 lit. f), art. 88 lit. g), art. 88 lit. h) ust. 3, art. 88 lit. i) ust. 2 ustawy podatkowej z 1961 r., które regulowały kwestię podatku od zysków kapitałowych w przypadku funduszy inwestycyjnych. Zobacz ustawa rządowa nr 69/1995, s. 10, która stanowi, że uchylenie podatku od zysków kapitałowych w przypadku ich wypłaty stanowi warunek wstępny dla założenia przedsiębiorstwa inwestycyjnego. Jeżeli chodzi o wejście w życie, zob. Gesetz über die Abänderung des Steuergesetzes z dnia 3 maja 1996 r., LGBL nr 88 z dnia 10 lipca 1996 r.

kapitałowych. Sytuacja związana z opodatkowaniem funduszy inwestycyjnych i spółek inwestycyjnych w latach 1996–2006 może zostać zilustrowana w sposób następujący:

Fundusz inwestycyjny (Anlagefond)	
Kierownictwo funduszu (aktywa własne)	Kapitał funduszu, np. aktywa zarządzane
Podatek dochodowy	Podatek dochodowy nie jest pobierany
Podatek od pełnego kapitału	Zmniejszony podatek od kapitału
Podatek od zysków kapitałowych	Podatek od zysków kapitałowych nie jest pobierany

Spółka inwestycyjna (Anlagegesellschaft)	
Aktywa własne spółki zarządzającej	Kapitał funduszu, np. aktywa zarządzane
Podatek dochodowy nie jest pobierany	Podatek dochodowy nie jest pobierany
Zmniejszony podatek od kapitału	Zmniejszony podatek od kapitału
Podatek od zysków kapitałowych nie jest pobierany	Podatek od zysków kapitałowych nie jest pobierany

3.3. Sytuacja począwszy od 2006 r. do dnia dzisiejszego

Przepisy, które weszły w życie w 2005 r., wymagają od spółek inwestycyjnych oddzielnego rejestrowania i utrzymywania aktywów własnych oraz aktywów zarządzanych. Ustawa podatkowa została poddana rewizji, wprowadzono nowy art. 73 lit. f), na mocy którego kierownictwo funduszu inwestycyjnego oraz spółki inwestycyjnej ma obowiązek uiszczenia podatku dochodowego, podatku od kapitału i podatku od zysków kapitałowych w związku z aktywami własnymi⁽¹⁶⁾.

Sytuacja związana z opodatkowaniem funduszy inwestycyjnych i spółek inwestycyjnych począwszy od 2006 r. może zostać zilustrowana w sposób następujący:

Fundusz inwestycyjny (Anlagefond)	
Kierownictwo funduszu (aktywa własne)	Kapitał funduszu, np. aktywa zarządzane
Podatek dochodowy	Brak opodatkowania
Podatek od kapitału	
Podatek od zysków kapitałowych	

Spółka inwestycyjna (Anlagegesellschaft)	
Aktywa własne spółki zarządzającej	Kapitał funduszu, np. aktywa zarządzane
Podatek dochodowy	Brak opodatkowania
Podatek od kapitału	
Podatek od zysków kapitałowych	

⁽¹⁶⁾ Ustawa również uchyliła art. 84 ust. 5 oraz wprowadziła nowy art. 86 ust. 2, który stanowi, że aktywa zarządzane obu rodzajów przedsiębiorstw inwestycyjnych są wyraźnie wyłączone z płatności podatku od kapitału.

3.4. Podstawy do wszczęcia postępowania

W decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Urząd wyraził wątpliwości co do zgodności zwolnienia aktywów własnych spółek inwestycyjnych z opodatkowania z zasadami pomocy państwa. W przeciwieństwie do argumentów przedstawianych przez władze Liechtensteinu Urząd zajął wstępne stanowisko, że przepisy podatkowe zapewniały spółkom inwestycyjnym korzyści o charakterze selektywnym, co zakłócało konkurencję i w sposób negatywny wpływało na wymianę handlową w obrębie EOG. W związku z powyższym Urząd nie mógł wykluczyć, że zasady opodatkowania mające zastosowanie do aktywów własnych spółek inwestycyjnych (pełne zwolnienie z płatności podatku dochodowego i podatku od zysków kapitałowych oraz częściowe zwolnienie z płatności podatku od kapitału) stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG. Urząd miał również wątpliwości odnośnie do tego, czy środki te można uznać za zgodne z postanowieniami Porozumienia EOG dotyczącymi pomocy państwa, w szczególności z art. 61 ust. 3 lit. c).

4. UWAGI OSÓB TRZECICH

Uwagi otrzymane od osób trzecich można podsumować w następujący sposób:

- Nawiązując do decyzji Komisji Europejskiej w sprawie Company Holding Regime w Irlandii⁽¹⁷⁾ oraz zmniejszenia podatku od przychodów pochodzących od określonych wartości niematerialnych w Hiszpanii⁽¹⁸⁾, osoby trzecie argumentowały, że każda osoba fizyczna lub prawna mogłaby stworzyć przedsiębiorstwo inwestycyjne i czerpać tym samym korzyści z ulg podatkowych; w związku z powyższym ulga podatkowa nie stanowi środka o charakterze selektywnym.
- W 1996 r., kiedy odnośne przepisy weszły w życie, nie było wiadomo, czy przepisy dotyczące pomocy państwa będą miały zastosowanie do środków podatkowych.
- W przypadku gdyby Urząd doszedł do wniosku, że ulgi stanowiły pomoc: ulgi obowiązywały od 1996 r. i powinny stanowić istniejący środek pomocy.
- Odwołując się do art. 15 protokołu 3 (zgodnie z którym odzyskanie należności powinno być objęte dziesięcioletnim okresem przedawnienia), osoby trzecie argumentowały, że nie można odzyskać pomocy, ponieważ ulga podatkowa została wprowadzona w 1996 r.
- Przedstawiono argument, że odzyskanie należności byłoby sprzeczne z zasadą uzasadnionych oczekiwań oraz z zasadą pewności prawa.
- W niektórych przypadkach wymóg odzyskania nie miałby zastosowania, jako że kwota ulgi podatkowej znajduje się w obszarze objętym zasadą *de minimis*.

⁽¹⁷⁾ Decyzja Komisji z dnia 22 września 2004 r., pomoc państwa N 354/04.

⁽¹⁸⁾ Decyzja Komisji z dnia 13 lutego 2008 r., pomoc państwa N 480/07.

5. UWAGI PRZEDSTAWIONE PRZEZ WŁADZE LIECHTENSTEINU

W pismach z dnia 17 marca oraz 16 lipca 2010 r. władze Liechtensteinu przedstawiły następujące uwagi:

- Ulga podatkowa nie wiąże się z pomocą państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, ponieważ nie ma charakteru selektywnego. Na poparcie tego argumentu władze odwołały się do dwóch decyzji Komisji Europejskiej: w sprawie Company Holding Regime w Irlandii oraz zmniejszenia podatku od przychodów pochodzących od określonych wartości niematerialnych w Hiszpanii.
- Przedstawiono alternatywny argument, że jakakolwiek pomoc jest istniejącą pomocą w oparciu o dziesięcioletni okres przedawnienia określony w art. 1 lit. b) ppkt (iv) w związku z art. 15 część II protokołu 3, a także w oparciu o fakt, że środek stał się pomocą dopiero w wyniku rozwoju Europejskiego Obszaru Gospodarczego (art. 1 lit. b) ppkt (v) części II protokołu 3).
- I wreszcie, władze Liechtensteinu argumentują, że jeżeli powyższe argumenty nie zostaną przyjęte, Urząd nie powinien żądać zwrotu pomocy ze względu na fakt, że byłoby to sprzeczne z ogólnymi zasadami prawa EOG, a zwłaszcza z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz pewności prawa.

II. OCENA

1. WYSTĘPOWANIE POMOCY PAŃSTWA

W art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG postanowiono, że:

„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.”.

1.1. Istnienie zasobów państwa

Środek pomocy musi zostać przyznany przez państwo lub za pośrednictwem zasobów państwowych.

Przyznanie pełnej lub częściowej ulgi podatkowej wiąże się z utratą przychodów podatkowych państwa, co jest równe wykorzystaniu zasobów państwowych w formie wydatków budżetowych (podatkowych)⁽¹⁹⁾. Władze Liechtensteinu rezygnują z przychodów odpowiadających niezapłaconemu podatkowi dochodowemu, podatkowi od kapitału i podatkowi od zysków kapitałowych.

Z powyższych względów Urząd jest zdania, że przepisy podatkowe mające zastosowanie do spółek inwestycyjnych wiążą się z wykorzystaniem zasobów państwowych.

⁽¹⁹⁾ Zob. pkt 3(3) wytycznych Urzędu dotyczących pomocy państwa w odniesieniu do bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw.

1.2. Faworyzowanie określonych przedsiębiorstw lub produkcji określonych towarów

Po pierwsze, środek pomocy musi wiązać się z udzieleniem beneficjentowi korzyści, dzięki którym jest on zwolniony z opłat, które w normalnej sytuacji musiałby ponieść ze swojego budżetu.

Spółki inwestycyjne, nie mając obowiązku zapłaty podatku dochodowego lub podatku od zysków kapitałowych, a jedynie zmniejszonego podatku od kapitału w odniesieniu do aktywów własnych, zyskują korzyści w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, które podlegają zwykłemu opodatkowaniu w zakresie przychodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej.

Korzyść ma charakter selektywny, ponieważ została udzielona jedynie tym przedsiębiorstwom inwestycyjnym, które są zorganizowane w formie spółek inwestycyjnych. Urząd nie przyjmuje argumentów przedstawionych przez władze Liechtensteinu oraz osoby trzecie, że każde przedsiębiorstwo w Liechtensteinie wykonujące taką działalność gospodarczą ma w zasadzie swobodę dokonania wyboru najkorzystniejszej formy prawnej i w efekcie skorzystania ze zwolnień podatkowych. Korzyści podatkowe, które są ograniczone do konkretnej grupy przedsiębiorstw, nie mogą być zdefiniowane jako środek o charakterze ogólnym w oparciu o fakt, że każde zainteresowane przedsiębiorstwo mogłoby spełnić określone warunki i zakwalifikować się poprzez przyjęcie określonej formy prawnej⁽²⁰⁾.

Przez odniesienie do wniosków Trybunału Sprawiedliwości w sprawie GIL Insurance⁽²¹⁾ „art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w porównaniu z innymi, które znajdują się – w świetle celu tego systemu – w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej”. Urząd stwierdza, że przedsiębiorstwa znajdujące się w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej to w tym przypadku przedsiębiorstwa, które płacą w Liechtensteinie (pełen) podatek dochodowy oraz podatek od kapitału i podatek od zysków kapitałowych; w stosunku do nich spółki inwestycyjne w Liechtensteinie odnoszą selektywną korzyść. Mówiąc bardziej szczegółowo, spółki inwestycyjne odnoszą korzyści w porównaniu z kierownictwem funduszu przedsiębiorstwa zorganizowanego w formie funduszu inwestycyjnego, które prowadzi taką samą działalność, lecz podlega opodatkowaniu obowiązującemu wszystkie pozostałe przedsiębiorstwa w Liechtensteinie.

Niemniej jednak konkretne środki podatkowe mogą być uzasadnione logiką systemu podatkowego. Szczególne przepisy podatkowe, mające zastosowanie do spółek inwestycyjnych, nie będą miały charakteru selektywnego w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG, jeżeli dany przepis jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego w Liechtensteinie⁽²²⁾. W odróżnieniu od pewnych złożonych spraw dotyczących pomocy fiskalnej, które pojawiły się ostatnio, cele

⁽²⁰⁾ Sąd Pierwszej Instancji uznał np., że środek fiskalny nie traci swojego selektywnego charakteru jedynie dlatego, że opiera się na kryteriach obiektywnych, zob. orzeczenie SPI z dnia 6 marca 2002 r., T-127/99, T-129/99 oraz T-148/99, *Diputación Foral de Álava e.a. przeciwko Komisji*, Rec. 2002, II-1275.

⁽²¹⁾ Sprawa C-308/01, *GIL Insurance and Others*, Zb.Orz. 2004, I-4777, pkt 68. Zob. również sprawa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Rec. 2001, I-8365, pkt 41, sprawa C-409/00, *Hiszpania przeciwko Komisji*, Rec. 2003, I-1487, pkt 47.

⁽²²⁾ Połączone sprawy E-5/04 – E-7/04, *Fesil and others przeciwko Urzędowi*, przytoczone powyżej, pkt 82 i następane.

przedmiotowego systemu podatkowego są jasno określone. Celem, czy też logicznym założeniem podatków jest generowanie przychodów państwa. Zgodnie z ustawą podatkową Liechtensteinu podmioty prawne prowadzące działalność w Liechtensteinie muszą opłacać podatek dochodowy od swoich przychodów oraz podatek od kapitału naliczany od kapitału utrzymywanego jako kapitał własny przedsiębiorstwa. Spółki, których kapitał podzielony został na akcje lub udziały, muszą ponadto opłacać podatek od zysków kapitałowych. Spółki inwestycyjne są podmiotami prawnymi zarejestrowanymi na mocy prawa Liechtensteinu w formie spółek akcyjnych. Jako takie są przedmiotem przepisów podatkowych określonych w ustawie podatkowej Liechtensteinu i mających ogólne zastosowanie, a dotyczących podatku dochodowego, podatku od kapitału i podatku od zysków kapitałowych. Urząd jest zdania, że ulga podatkowa z tytułu aktywów własnych spółki zarządzającej nie mieści się ani w logice ogólnego systemu podatkowego w Liechtensteinie, ani w żadnej specyficznej logice opodatkowania przedsiębiorstw inwestycyjnych. Z punktu widzenia Urzędu żadne elementy organizacyjnej formy spółek inwestycyjnych nie uzasadniają specjalnych odstępstw podatkowych na korzyść realizowanego przez spółkę inwestycyjną zarządzania w porównaniu z zarządzaniem realizowanym przez fundusz inwestycyjny⁽²³⁾. Ograniczenia i zwolnienia mające zastosowanie do spółek domicylowych⁽²⁴⁾ oraz spółek inwestycyjnych zostały zaprojektowane tak, aby zachęcać do podejmowania takiej działalności na obszarze Liechtensteinu. Z punktu widzenia Urzędu ulga podatkowa dotycząca aktywów własnych spółki nie może być zatem uzasadniona charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego Liechtensteinu.

W 2006 r. przepisy się zmieniły i od tego momentu spółki inwestycyjne podlegały zwykłemu opodatkowaniu związanemu z działalnością gospodarczą, w taki sam sposób jak kierownictwo funduszy inwestycyjnych oraz wszelkie inne podmioty prawne prowadzące działalność gospodarczą w Liechtensteinie. Z punktu widzenia władz Liechtensteinu wyeliminowało to „niespójność”⁽²⁵⁾ związaną z tym, że wcześniej nie pobierano żadnych podatków od aktywów własnych.

Z wymienionych powodów Urząd jest zdania, że środek stanowił selektywną korzyść dla spółek inwestycyjnych, przy czym środki zaradcze w postaci przepisów prawnych weszły w życie począwszy od 2006 r.

Po trzecie, środek pomocy musi wiązać się z korzyściami dla przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą. W sprawie BBL⁽²⁶⁾ Trybunał Sprawiedliwości rozważył

⁽²³⁾ Oba typy przedsiębiorstw inwestycyjnych muszą utrzymywać aktywa własne oddzielnie od aktywów zarządzanych w imieniu inwestorów i gromadzonych w banku depozytowym; w przypadku upadłości aktywa własne są do dyspozycji wierzycieli zarówno w przypadku funduszy inwestycyjnych, jak i spółek inwestycyjnych.

⁽²⁴⁾ Korzystne stawki podatkowe dla spółek domicylowych nie były przedmiotem postępowania wyjaśniającego Urzędu, jako że przepisy te weszły w życie przed zawarciem Porozumienia EOG.

⁽²⁵⁾ Zacytowano z opinii eksperta dostarczonej przez władze Liechtensteinu, a dotyczącej form prawnych przedsiębiorstw inwestycyjnych oraz odpowiedniego opodatkowania, któremu podlegały (część DII, b.ii.3).

⁽²⁶⁾ Sprawa C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) przeciwko państwu belgijskiemu*, Zb.Orz. 2004, I-10157, pkt 42 i 43. Orzeczenie zostało wydane w obszarze opodatkowania, jednak Urząd uważa, że przedmiotowy problem w taki sam sposób odnosi się do zasad pomocy państwa. Zob. również decyzja Komisji z dnia 6 września 2005 r. dotycząca programu pomocy państwa wdrożonego przez Włochy na rzecz przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (Dz.U. L 268 z 27.9.2006, s. 1) (zwanego dalej włoskim programem zbiorowego inwestowania).

działalność spółek inwestycyjnych („SICAV” na mocy prawa belgijskiego), które dzięki kapitałowi uzyskanemu od obywateli podejmowały inwestycje zbiorowe w zbywalne papiery wartościowe; celem tych inwestycji było generowanie stałych przychodów. Sąd uznał, że jest to działalność gospodarcza w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy w sprawie VAT. Spółki inwestycyjne prowadzą działalność polegającą na gromadzeniu aktywów różnych inwestorów i zarządzaniu tymi aktywami, z zamiarem osiągnięcia zysku za pośrednictwem różnych opłat i prowizji od świadczonych usług. W związku z powyższym Urząd uznaje, że spółki zarządzające realizują działalność gospodarczą polegającą na zarządzaniu aktywami i są tym samym przedsiębiorstwami w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG⁽²⁷⁾.

1.3. Zakłócenie konkurencji oraz wpływ na wymianę handlową między umawiającymi się stronami

Środek musi zakłócać konkurencję i wpływać na wymianę handlową między umawiającymi się stronami Porozumienia EOG.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zakaz zawarty w art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG ma zastosowanie do każdej pomocy, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji, niezależnie od jej wysokości, w zakresie, w jakim wpływa ona na wymianę handlową między umawiającymi się stronami⁽²⁸⁾. Komisja doszła ponadto do wniosku, że instrumenty inwestycyjne funkcjonują na rynkach międzynarodowych i realizują działalność handlową i inne rodzaje działalności gospodarczej na rynkach, na których konkurencja jest intensywna⁽²⁹⁾. Urząd przyjmuje zatem stanowisko, iż zwolnienia podatkowe dotyczące aktywów własnych spółek inwestycyjnych w latach 1996–2006 umocniły pozycję konkurencyjną tych spółek w obrębie EOG, ponieważ zwolnienia te obniżyły normalne koszty operacyjne tych spółek w porównaniu z innymi⁽³⁰⁾. Spółki inwestycyjne konkurują z innymi przedsiębiorstwami finansowymi i prowadzą działalność na wolnym rynku, charakteryzującym się znaczącą wymianą handlową w obrębie EOG. Wpływa to również na wymianę handlową między umawiającymi się stronami⁽³¹⁾.

Urząd jest zatem zdania, że zwolnienia podatkowe zakłócają lub grożą zakłóceniem konkurencji i wpływają na wymianę handlową między umawiającymi się stronami.

⁽²⁷⁾ Zobacz również decyzja Komisji z dnia 6 września 2005 r. dotycząca programu pomocy państwa wdrożonego przez Włochy na rzecz przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (Dz.U. L 268 z 27.9.2006, s. 1) oraz sprawa T-445/05, *Associazione Italiana del risparmio gestito, e.a. przeciwko Komisji*, pkt 127 ff.

⁽²⁸⁾ Sprawa T-214/95, *Vlaamse Gewest przeciwko Komisji*, Rec. 1998, II-717, pkt 46. Sprawa T-424/05, *Włochy przeciwko Komisji*, wyrok z dnia 4 marca 2009 r., pkt 154 ff.

⁽²⁹⁾ Zob. włoski program zbiorowego inwestowania, pkt 45, potwierdzony przez Sąd Pierwszej Instancji w sprawie T-445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito przeciwko Komisji*, przytoczonej powyżej, oraz T-424/05, *Włochy przeciwko Komisji*.

⁽³⁰⁾ Zob. sprawa T-424/05, przytoczona powyżej, pkt 156.

⁽³¹⁾ Zgodnie z orzecznictwem (zob. sprawa T-424/05 przytoczona powyżej, pkt 160), Urząd nie musi dowodzić, że wszystkie spółki inwestycyjne prowadzą działalność na rynkach międzynarodowych. W ocenie programów pomocy wystarczające jest dokonanie oceny ich ogólnych właściwości, bez konieczności sprawdzania każdego indywidualnego wniosku.

1.4. Wniosek

W związku z powyższym Urząd jest zdania, że zmniejszone opodatkowanie aktywów własnych spółek zarządzających na mocy ustawy podatkowej Liechtensteinu w latach 1996–2006 stanowiło pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

2. WYMOGI PROCEDURALNE

W myśl art. 1 ust. 3 w części I protokołu 3 „Urząd Nadzoru EFTA jest informowany, w czasie odpowiednim do przedstawienia swych uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy [...]. Dane państwo nie może wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej”. Władze Liechtensteinu nie zgłosiły Urzędowi środka pomocy. Władze Liechtensteinu argumentowały, że pomoc jest istniejącą pomocą, jako że środki stały się pomocą jedynie w wyniku rozwoju EOG lub w wyniku art. 1 lit. b) ppkt (iv) oraz art. 15 części II protokołu 3, który stanowi, że kompetencje Urzędu w zakresie odzyskiwania pomocy podlegają dziesięcioletniemu okresowi przedawnienia. Jednak zdaniem Urzędu Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił już w latach siedemdziesiątych minionego wieku, że zwolnienia podatkowe o charakterze podobnym do zwolnień będących przedmiotem niniejszej oceny mogą stanowić pomoc państwa. Trybunał orzekł w 1974 r.⁽³²⁾, że wszelkie środki, których celem jest zwolnienie przedsiębiorstw działających w określonym sektorze z opłat wynikających z normalnego stosowania systemu podatkowego (jeżeli nie istnieje żadne uzasadnienie takiego zwolnienia na podstawie charakteru lub ogólnej struktury tego systemu), stanowią pomoc państwa. W 1987 r.⁽³³⁾ Trybunał wyraźnie stwierdził, że uszczuplenie wpływów podatkowych jest jednoznaczne z użyciem zasobów państwowych w postaci wydatków budżetowych.

Podejście to znajduje również odzwierciedlenie w decyzjach Urzędu wydanych przed wejściem w życie ustawy podatkowej Liechtensteinu, w których stwierdził on, że zwolnienia z podatku należnego do zapłaty przez przedsiębiorstwa stanowiły (niezgodną ze wspólnym rynkiem) pomoc państwa w Finlandii w 1994 r.⁽³⁴⁾ i w Norwegii w latach 1995⁽³⁵⁾ i 1997⁽³⁶⁾. W dniu 1 grudnia 1997 r., po zakończeniu szeroko zakrojonej dyskusji na temat konieczności prowadzenia skoordynowanych działań na poziomie Wspólnoty w celu zapobiegania szkodliwej konkurencji podatkowej, Rada Unii Europejskiej przyjęła szereg wniosków i zgodziła się na rezolucję w sprawie Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw⁽³⁷⁾. W ramach zawartego porozumienia Komisja zobowiązała się

do pomocy w osiąganiu celu, jakim jest zapobieganie szkodliwej konkurencji podatkowej, poprzez wydanie obwieszczenia⁽³⁸⁾ w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej i zobowiązała się do „ściśłego stosowania odpowiednich reguł pomocy”. W opublikowanym w grudniu 1998 r. obwieszczeniu stwierdzono, że „zgodnie z dobrze ustaloną praktyką⁽³⁹⁾ i prawem zwyczajowym środek podatkowy, którego głównym skutkiem jest promowanie jednego albo więcej sektorów działalności, tworzy pomoc”⁽⁴⁰⁾. Komisja zobowiązała się zatem do ściślejszego stosowania już istniejących zasad⁽⁴¹⁾.

Urząd nie zgadza się, że argumenty przedstawione przez władze Liechtensteinu i osoby trzecie świadczą o tym, iż kryteria dotyczące określania selektywności stosowane przez Komisję (lub Urząd) w swojej ocenie kwestii podatkowych zmieniły się od czasu przyjęcia środków podatkowych będących przedmiotem postępowania wyjaśniającego. Obwieszczenie Komisji w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej i odpowiadające mu wytyczne Urzędu oparte są na od dawna ugruntowanym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji i potwierdzają, że art. 107 i 108 TFUE oraz art. 61 ust. 1 EOG (odpowiednio) mają zastosowanie do środków podatkowych. Ponadto, zgodnie z orzecznictwem, nawet w przypadku gdyby stwierdzono, że taka zmiana praktyki miała miejsce, nadal nie można by przyjąć argumentu, że środki podatkowe stanowią istniejącą pomoc, ponieważ nie dowiedziono, że jakkolwiek zmiana kryteriów ustalania selektywności, stosowanych przez Komisję lub Urząd, wynika z „rozwoju Europejskiego Obszaru Gospodarczego” w rozumieniu art. 1 lit. b) ppkt (v) części II protokołu 3⁽⁴²⁾.

Urząd nie zgadza się zatem, że środki można określić jako istniejącą pomoc wdrożoną przed zmianami Porozumienia EOG. Środek jest zatem nową pomocą, której nie zgłoszono Urzędowi. Władze Liechtensteinu nie wywiązały się zatem ze swoich zobowiązań w ramach art. 1 ust. 3 części I protokołu 3.

Jeżeli chodzi o dziesięcioletni okres przedawnienia, Urząd zgadza się z tym, że pomoc udzielona przed dniem 15 marca 1997 r. nie może być odzyskana na mocy art. 1 lit. b) ppkt (iv) oraz art. 15 części II protokołu 3. Urząd nie zgadza się jednak z tym, że sam fakt, iż stosowane przepisy ustawowe zostały wdrożone przed dniem 15 marca 1997 r. oznacza, że wszelka pomoc wypłacona po tej dacie stanowi istniejącą pomoc. W przypadkach, w których pomoc jest udzielana wielokrotnie (na przykład program albo przepisy podatkowe, jak w przedmiotowej sprawie), okres przedawnienia rozpoczyna się w

⁽³²⁾ Sprawa 173/73, *Włochy przeciwko Komisji*, Rec. 1974,709.

⁽³³⁾ Sprawa 248/84, *Niemcy przeciwko Komisji*, Rec. 1987, 4013.

⁽³⁴⁾ Ulgi podatkowe w przypadku produkcji przemysłowej zniesiono po wydaniu przez Urząd decyzji nr 213/94/COL w dniu 1 grudnia 1994 r.

⁽³⁵⁾ Decyzja Urzędu nr 106/95/COL dotycząca zwolnienia z podstawowego podatku od szklanych opakowań z dnia 31 października 1995 r.

⁽³⁶⁾ Decyzja Urzędu nr 145/97/COL z dnia 14 maja 1997 r. dotycząca odpowiednich środków odnoszących się do zróżnicowanych regionalnie składek na ubezpieczenie społeczne.

⁽³⁷⁾ Dz.U. C 2 z 6.1.1998, s. 1.

⁽³⁸⁾ Komisja wydała obwieszczenie w listopadzie 1998 r. (Dz.U. C 384 z 10.12.1998). Podobne obwieszczenie włączono do wytycznych Urzędu dotyczących pomocy państwa jako rozdział 17B w czerwcu 1999 r.

⁽³⁹⁾ Zob. m.in. sprawa C-387/92, *Banco Exterior de España SA przeciwko Ayuntamiento de Valencia*, Rec. 1994, I-877.

⁽⁴⁰⁾ Pkt 18 obwieszczenia.

⁽⁴¹⁾ Zob. sekcja J kodeksu postępowania.

⁽⁴²⁾ Połączone sprawy T-346/99, T-347/99 i T-348/99, *Territorio Histórico de Álava i inni przeciwko Komisji*, pkt 84.

dniu, w którym udzielona jest każda indywidualna pomoc (w przeciwieństwie do tego, kiedy środek podatkowy lub program został uruchomiony). Jak potwierdził Sąd Pierwszej Instancji⁽⁴³⁾, „w przypadku zatem systemu pomocy, który został ustanowiony ponad dziesięć lat przed pierwszym przerwaniem biegu przedawnienia, bezprawna i niezgodna ze wspólnym rynkiem pomoc przyznana na podstawie tego systemu w ciągu ostatnich dziesięciu lat jest objęta obowiązkiem odzyskania”.

3. ZGODNOŚĆ POMOCY ZE WSPÓLNYM RYNKIEM

Środki wsparcia uznane za pomoc państwa na mocy art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG są zasadniczo niezgodne z funkcjonowaniem Porozumienia EOG, o ile nie ma zastosowania jedno z odstępstw przewidzianych w art. 61 ust. 2 lub 3 Porozumienia EOG. Odstępstwo przewidziane w art. 61 ust. 2 nie ma zastosowania w przypadku przedmiotowej pomocy, której celem nie jest osiągnięcie żadnego z celów wymienionych w tym przepisie. Nie ma również zastosowania art. 61 ust. 3 lit. a) lub art. 61 ust. 3 lit. b) Porozumienia EOG.

Przedmiotowa pomoc nie jest związana z żadną inwestycją w kapitał produkcyjny. Obniża jedynie koszty, jakie musiałby normalnie ponieść przedsiębiorstwa w ramach prowadzenia codziennej działalności gospodarczej, i dlatego zostanie zakwalifikowana jako pomoc operacyjna. Pomoc operacyjna zwykle nie jest uznawana za odpowiednią do ułatwiania rozwoju niektórych rodzajów działalności gospodarczej lub niektórych regionów zgodnie z art. 61 ust. 3 lit. c) Porozumienia EOG. Pomoc operacyjna jest dozwolona jedynie w wyjątkowych okolicznościach (na przykład dla niektórych rodzajów pomocy na ochronę środowiska lub pomocy regionalnej), jeżeli zwolnienie takie jest przewidziane w wytycznych Urzędu. Żadne z tych wytycznych nie mają zastosowania w odniesieniu do przedmiotowej pomocy.

Urząd stwierdza zatem, że pomoc udzielona w postaci szczególnych przepisów podatkowych mających zastosowanie do spółek zarządzających inwestycjami nie jest zgodna z Porozumieniem EOG.

4. UZASADNIONE OCZEKIWANIA I PEWNOŚĆ PRAWA

Władze Liechtensteinu oraz osoby trzecie będące beneficjentami pomocy argumentowały, że odzyskanie pomocy byłoby naruszeniem fundamentalnych zasad prawa EOG, twierdząc, że działania Komisji Europejskiej stworzyły oczekiwanie po stronie

beneficjentów, iż pomoc została udzielona zgodnie z prawem. Argumentowano również, iż w momencie gdy Liechtenstein stał się stroną Porozumienia EOG, opodatkowanie spółek inwestycyjnych nie stanowiło pomocy państwa, nie było również przewidywalne, że tak się stanie.

Beneficjenci pomocy mogą powoływać się na podstawowe zasady prawa dotyczące uzasadnionych oczekiwań i zasadę pewności prawa w celu zakwestionowania żądania zwrotu pomocy państwa przyznanej niezgodnie z prawem. Zasady te mają jednak zastosowanie jedynie w wyjątkowych okolicznościach i przedsiębiorstwo zwykle nie może mieć uzasadnionych oczekiwań, że pomoc jest zgodna z prawem, o ile nie została ona przyznana zgodnie z procedurą zgłaszania pomocy Urzędowi (lub w odpowiednich przypadkach Komisji Europejskiej)⁽⁴⁴⁾. Zasadę tę niedawno ponownie potwierdził Trybunał Sprawiedliwości: „W sytuacji takiej jak rozpatrywana przez sąd krajowy zaistnienie nadzwyczajnych okoliczności nie może być brane pod uwagę w kontekście zasady pewności prawa tym bardziej, iż Trybunał orzekł już, że do chwili wydania przez Komisję decyzji zatwierdzającej [...] beneficjent nie ma pewności co do zgodności z prawem planowanej pomocy, a zatem nie może on powoływać się ani na zasadę uzasadnionych oczekiwań, ani na zasadę pewności prawa”⁽⁴⁵⁾. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości zasadniczo nie można powoływać się na zasadę uzasadnionego oczekiwania, że pomoc jest zgodna z prawem, chyba że pomoc ta została przyznana zgodnie z procedurą ustanowioną w art. 1 ust. 3 części I protokołu 3⁽⁴⁶⁾. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wskazuje również, że staranny przedsiębiorca powinien na ogół być w stanie określić, czy przestrzegano tej procedury⁽⁴⁷⁾.

Pomimo to Trybunał zgodził się, że w wyjątkowych okolicznościach beneficjent pomocy, którą przyznano niezgodnie z prawem, ponieważ jej nie zgłoszono, może powoływać się na uzasadnione oczekiwania, że pomoc była zgodna z prawem, w celu zakwestionowania konieczności jej zwrotu⁽⁴⁸⁾. Trybunał Sprawiedliwości utrzymuje, że podmiot może powoływać się na uzasadnione oczekiwania w przypadku, gdy organ wspólnotowy wzbudził oczekiwania, które są uzasadnione⁽⁴⁹⁾. W tym kontekście oznacza to, że państwo lub beneficjent musieli opierać się na wcześniejszych działaniach Urzędu (lub Komisji Europejskiej), na przykład na zatwierdzeniu tego

⁽⁴³⁾ Połączone sprawy T-254/00, T-270/00 oraz T-277/00, *Hôtel Cipriani przeciwko Komisji*, wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 28 listopada 2008 r. (z przytoczeniem połączonych spraw T-195/01 oraz T-207/01, *Rząd Gibraltaru przeciwko Komisji*, Rec. 2002, II 2309, pkt 130).

⁽⁴⁴⁾ Sprawa C-5/89, *Komisja przeciwko Niemcom*, Rec. 1990, I-3437, pkt 14; sprawa C-169/95, *Komisja przeciwko Hiszpanii*, Rec. 1997, I-135, pkt 51; sprawa C-24/95, *Kraj związkowy Nadrenia Palatynat przeciwko Alcan Deutschland GmbH*, Rec. 1997, I-1591, pkt 25.

⁽⁴⁵⁾ Sprawa C-1/09, *Centre d'Exportation du Livre Français (CELF), Ministre de la Culture et de la Communication przeciwko Société Internationale de Diffusion et d'Édition*, wyrok z dnia 11 marca 2010 r. (dotychczas nieopublikowany). Zob. również sprawa C-91/01, *Włochy przeciwko Komisji*, Zb.Orz. 2004, I-4355, pkt 66-67.

⁽⁴⁶⁾ Sprawa C-5/89, *Komisja przeciwko Niemcom*, Rec. 1990, I-3437, pkt 14 i sprawa T-171/02, *Regione Autonoma della Sardegna przeciwko Komisji*, Zb.Orz. 2005, II-2123, pkt 64.

⁽⁴⁷⁾ Sprawa C-5/89, *Komisja przeciwko Niemcom*, Rec. 1990, I-3437, pkt 14, sprawa C-169/95, *Hiszpania przeciwko Komisji*, Rec. 1997, I-135, pkt 51.

⁽⁴⁸⁾ Połączone sprawy C-183/02 P i C-187/02 P, *Demesa i Territorio Histórico de Alava przeciwko Komisji*, Zb.Orz. 2004, I-10609, pkt 51.

⁽⁴⁹⁾ Sprawa T-290/97, *Mehibas Dordstelaan przeciwko Komisji*, Rec. 2000, II-15 i sprawy C-182/03 i C-217/03, *Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji*, Zb.Orz. 2006, I-05479, pkt 147.

samego lub podobnego środka pomocy. Ani Urząd, ani Komisja nie podjęły żadnych takich działań, a w rzeczywistości decyzje Urzędu o niezatwierdzeniu podatkowych środków pomocy w Finlandii i Norwegii tuż przed wdrożeniem ustawy podatkowej Liechtensteinu powinny wyraźnie wskazywać, że środki podatkowe sprzyjające określonym przedsiębiorstwom lub grupom przedsiębiorstw należy zgłaszać Urzędowi⁽⁵⁰⁾.

I wreszcie, zdaniem Urzędu w niniejszym przypadku żadne argumenty dotyczące pewności prawa nie mogą być ważne z uwagi na orzecznictwo Trybunału i szeroki zakres zastosowania art. 61 (Porozumienia EOG) i art. 107 (TFUE). Wniosek, że środki podatkowe będące przedmiotem postępowania wyjaśniającego mogą stanowić pomoc państwa, był wyraźnie możliwy do przewidzenia w każdym momencie.

W związku z powyższym Urząd nie zgadza się z tym, że wspomniana decyzja jest naruszeniem podstawowych zasad prawa EOG.

5. WNIOSEK

Urząd uznaje, że władze Liechtensteinu wdrożyły przedmiotową pomoc w sposób niezgodny z prawem, naruszając art. 1 ust. 3 części I protokołu 3.

Pomoc nie jest zgodna z funkcjonowaniem Porozumienia EOG z powodów przedstawionych powyżej,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Środek pomocy wdrożony przez władze Liechtensteinu na korzyść spółek inwestycyjnych, który został uchylony z dniem 30 czerwca 2006 r., nie jest zgodny z funkcjonowaniem Porozumienia EOG w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG.

Artykuł 2

Biorąc pod uwagę niedopełnienie przez władze Liechtensteinu wymogów związanych ze zgłoszeniem pomocy Urzędowi przez jej wdrożeniem, zgodnie z art. 1 ust. 3 części I protokołu 3, środek stanowi pomoc państwa niezgodną z prawem.

Artykuł 3

Władze Liechtensteinu podejmą wszelkie niezbędne środki w celu odzyskania od spółek inwestycyjnych pomocy, o której mowa w art. 1 i która została udostępniona beneficjentom niezgodnie z prawem, począwszy od dnia 15 marca 1997 r. do dnia, w którym beneficjenci po raz ostatni odnieśli korzyść z ulg podatkowych po ich uchyleniu w 2006 r.

Artykuł 4

Odzyskanie musi nastąpić bez opóźnienia, w każdym wypadku do dnia 3 marca 2011 r. oraz zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym, pod warunkiem że pozwalają one na bezzwłoczne i skuteczne wykonanie niniejszej decyzji. Podlegająca odzyskaniu pomoc obejmuje odsetki i odsetki składowane od dnia, w którym pomoc była do dyspozycji beneficjenta, do dnia jej rzeczywistego odzyskania. Odsetki nalicza się w oparciu o art. 9 decyzji w sprawie przepisów wykonawczych.

Artykuł 5

W ciągu dwóch miesięcy od powiadomienia o niniejszej decyzji władze Liechtensteinu poinformują o środkach podjętych w celu zapewnienia zgodności z nią.

Artykuł 6

Niniejsza decyzja skierowana jest do Księstwa Liechtensteinu.

Artykuł 7

Niniejsza decyzja jest autentyczna jedynie w języku angielskim.

Sporządzono w Brukseli dnia 3 listopada 2010 r.

W imieniu Urzędu Nadzoru EFTA

Per SANDERUD
Przewodniczący

Sverrir Haukur GUNNLAUGSSON
Członek Kolegium

⁽⁵⁰⁾ Zgodnie ze sprawozdaniem dla parlamentu Liechtensteinu dotyczącym Porozumienia EOG (Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992) władze Liechtensteinu uznają, że zmniejszenie podatku zasadniczo stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 61 ust. 1 Porozumienia EOG oraz że zgłoszenie środków podatkowych w Liechtensteinie może być w pewnych okolicznościach konieczne (s. 134). Zob. również zamieszczone w sprawozdaniu dla parlamentu Liechtensteinu wyjaśnienia dotyczące uczestnictwa w Europejskim Obszarze Gospodarczym (Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Teilnahme am Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) część 2, nr 1995/1), s. 168.