

OBWIESZCZENIE KOMISJI
w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim
opodatkowaniem działalności gospodarczej

(98/C 384/03)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

Wprowadzenie

1. 1 grudnia 1997 roku, w następstwie szerokiej dyskusji co do potrzeby skoordynowanego procesu na poziomie wspólnotowym dla stawienia czoła szkodliwej konkurencji podatkowej, Rada (Ecofin) przyjęła serię wniosków i uzgodniła rezolucję w sprawie kodeksu postępowania w przypadku opodatkowania działalności gospodarczej (dalej „kodeks postępowania”) ⁽¹⁾. W tej sytuacji Komisja podjęła się zredagowania wytycznych w sprawie stosowania art. 92 i 93 Traktatu do środków odnoszących się do bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej i zaangażowała się „w ścisłe stosowania odpowiednich reguł pomocy”. Kodeks postępowania ma na celu polepszenie przejrzystości w obszarze podatków poprzez system wymiany informacji pomiędzy Państwami Członkowskimi oraz oszacowanie wszelkich środków podatkowych, które mogą być nim objęte. Do stawienia czoła szkodliwej konkurencji podatkowej przyczynią się także traktatowe przepisy pomocy publicznej, poprzez ich własny mechanizm.
2. Zobowiązania Komisji dotyczące pomocy publicznej w formie środków podatkowych tworzą część szerszego celu dotyczącego wyjaśniania i wzmocnienia stosowania reguł pomocy publicznej celem zmniejszenia zakłóceń konkurencji na jednolitym rynku. Zasada niezgodności ze wspólnym rynkiem oraz odstępstwa od tej zasady mają zastosowanie do pomocy „w jakiegokolwiek formie”, włącznie z niektórymi środkami podatkowymi. Jednakże pytanie, czy środek podatkowy może zostać zakwalifikowany jako pomoc zgodnie z art. 92 ust. 1 Traktatu, wymaga wyjaśnienia, które proponuje niniejsze obwieszczenie. Takie wyjaśnienie jest szczególnie ważne ze względu na proceduralne wymagania wynikające z kwalifikacji środka jako pomocy oraz ze względu na skutki zaniechania przez Państwa Członkowskie przestrzegania takich wymagań.
3. W następstwie zakończenia budowy jednolitego rynku i liberalizacji przepływów kapitałowych stało się także oczywiste, że istnieje potrzeba zbadania szczególnych skutków pomocy przyznawanej w formie środków podatkowych i

sprecyzowania skutków w odniesieniu do oszacowania zgodności pomocy ze wspólnym rynkiem ⁽²⁾. Ustanowienie unii gospodarczej i walutowej oraz konsolidacja budżetów krajowych, które to ustanowienie powoduje, że posiadanie ścisłej kontroli pomocy publicznej w jakiegokolwiek formie, którą może ona przybrać, będzie nawet bardziej istotne. Podobnie, we wspólnotowym interesie należy też wziąć pod uwagę większe konsekwencje, które pewna pomoc przyznawana za pomocą systemu podatkowego może mieć dla dochodów innych Państw Członkowskich.

4. Niniejsze obwieszczenie, oprócz zapewnienia, że decyzje Komisji są przejrzyste i przewidywalne, ma także na celu zapewnienie zgodności i równości w traktowaniu Państw Członkowskich. Zgodnie z deklaracją kodeksu postępowania Komisja zamierza na podstawie niniejszego obwieszczenia zbadać lub ponownie przebadać, przypadek po przypadku, obowiązujące w Państwach Członkowskich umowy podatkowe.

A. Wspólnotowe podstawy podejmowania działań

5. Traktat upoważnia Wspólnotę do przyjęcia środków mających na celu wyeliminowanie różnych rodzajów zakłóceń, które szkodzą właściwemu funkcjonowaniu wspólnego rynku. Zatem istotne jest rozróżnienie pomiędzy różnymi rodzajami zakłóceń.
6. Niektóre ogólne środki podatkowe mogą hamować właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Traktat zapewnia w przypadku takich środków, z jednej strony, możliwość harmonizacji przepisów podatkowych Państw Członkowskich na podstawie art. 100 (dyrektywy Rady, przyjęte jednomyślnie). Z drugiej strony, niektóre różnice pomiędzy planowanymi albo istniejącymi ogólnymi przepisami w Państwach Członkowskich mogą naruszać zasady konkurencji i tworzyć zakłócenia, które powinny być wyeliminowane na podstawie art. 101 i 102 (konsultacja przez Komisję odpowiednich Państw Członkowskich; gdy jest to konieczne, dyrektywy Rady przyjęte większością kwalifikowaną).

⁽¹⁾ Dz.U. C 21 z 6.1.1998, str. 1.

⁽²⁾ Patrz: plan działania na rzecz jednolitego rynku, CSE(97) 1 z 4.6.1997, strategiczny cel 2, działanie 1.

7. Zakłócenia konkurencji wynikające z pomocy publicznej wchodzą w zakres systemu uprzedniego zatwierdzania przez Komisję, pod warunkiem przeglądu przez wspólnotowe sądownictwo. Stosownie do art. 93 ust. 3 środki pomocy publicznej muszą zostać zgłoszone Komisji. Państwa Członkowskie nie mogą stosować proponowanych środków pomocowych do momentu, aż Komisja je zatwierdzi. Komisja bada zgodność pomocy nie co do formy, którą może ona przybrać, ale co do jej skutku. Komisja może zdecydować, że Państwo Członkowskie musi zmodyfikować lub unieważnić pomoc, którą Komisja uzna za niezgodną ze wspólnym rynkiem. W przypadku gdy pomoc została już zrealizowana z naruszeniem reguł proceduralnych, Państwo Członkowskie musi z zasady odzyskać ją od odbiorcy/odbiorców.

B. Zastosowanie art. 92 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską do środków podatkowych

8. Artykuł 92 ust. 1 stanowi, że „wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”. W zastosowaniu reguł wspólnotowych w zakresie pomocy publicznej nie jest istotne czy środek jest środkiem podatkowym, jako że art. 92 ma zastosowanie do środków pomocowych „w jakiegokolwiek formie”. Aby zostać nazwanym pomocą w znaczeniu określonym w art. 92, środek musi wypełnić kryterium kumulacji opisane poniżej.

9. Po pierwsze, środek musi przyznawać odbiorcom przywileje zwalniające ich z obciążeń, które normalnie są pobierane z ich budżetu. Przywileje mogą być zapewniane poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych firmy na różne sposoby, takie jak:

— zmniejszenie w podstawie opodatkowania (takie jak specjalne potrącenia, specjalna albo przyśpieszana adaptacja amortyzacji lub wprowadzanie rezerw do bilansu),

— całkowite albo częściowe zmniejszenie wartości podatku (takie jak zwolnienie albo kredyt podatkowy),

— odroczenie, umorzenie albo nawet specjalne ponowne wyznaczenie terminu spłaty zobowiązania podatkowego.

10. Po drugie, korzyść musi być przyznana przez państwo albo ze środków publicznych. Strata wpływów podatkowych jest równoznaczna z konsumpcją środków publicznych w formie wydatków finansowych. Niniejsze kryterium ma także zastosowanie do pomocy przyznawanej w Państwach Członkowskich przez władze regionalne lub lokalne ⁽¹⁾. Ponadto wsparcie publiczne może być dostarczane zarówno przez podatkowe przepisy natury ustawodawczej, wykonawczej albo administracyjnej, jak i przez praktyki władz podatkowych.

11. Po trzecie, środek musi wpływać na konkurencję i handel pomiędzy Państwami Członkowskimi. Niniejsze kryterium przyjmuje, że beneficjent środków wykonuje działalność gospodarczą niezależnie od statusu prawnego beneficjanta czy środków finansowania. Zgodnie z ustalonym prawem zwyczajowym, do celów tego przepisu, kryterium wpływu na handel jest spełnione, jeżeli firma odbierająca prowadzi działalność gospodarczą związaną z handlem pomiędzy Państwami Członkowskimi. Sam fakt, że pomoc wzmacnia pozycję firmy w porównaniu z pozycją innych firm będących konkurentami w wewnątrzspółnotowym handlu, jest wystarczający do wyciągnięcia wniosku, że ma to wpływ na handel wewnątrzspółnotowy. Na zmianę tego wniosku nie wpływa ani to, że pomoc jest względnie małej wartości ⁽²⁾, ani to, że odbiorca jest niewielkim przedsiębiorstwem lub jego udział na rynku wspólnotowym jest bardzo mały ⁽³⁾, ani również to, że odbiorca nie eksportuje ⁽⁴⁾ lub eksportuje prawie wszystkie swoje produkty poza Wspólnotę ⁽⁵⁾.

12. Ponadto środek musi być określony albo dostępny nie dla wszystkich, czyli promować „niektórych przedsiębiorców lub produkcję niektórych towarów”. Selektywna korzyść, o której mowa, może być rezultatem stosowania odstępstw od przepisów podatkowych ustawodawczych, wykonawczych albo administracyjnych albo od uznaniowej praktyki ze strony władz podatkowych. Jednakże selektywna natura środków może być usprawiedliwiana przez „naturę albo ogólny porządek systemu” ⁽⁶⁾. Jeżeli tak, środek nie jest

⁽¹⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie 248/84 Niemcy przeciw Komisji, Zb.Orz. 1987, str. 4013.

⁽²⁾ Jednakże z wyjątkiem pomocy spełniającej kryteria badania reguły *de minimis*. Patrz: obwieszczenie Komisji opublikowane w Dz.U. C 68 z 6.3.1996, str. 9.

⁽³⁾ Sprawy połączone C 278/92, C 279/92 i C 280/92 Hiszpania przeciw Komisji, Zb.Orz. 1994, str. I-4103.

⁽⁴⁾ Sprawa 102/87 Francja przeciw Komisji, Zb.Orz. 1998, str. 4067.

⁽⁵⁾ Sprawa C-142/87 Belgia przeciw Komisji, Zb.Orz. 1990, str. I-959.

⁽⁶⁾ Sprawa 173/73 Włochy przeciw Komisji, Zb.Orz. 1974, str. 709.

uważany za będący pomocą w znaczeniu określonym w art. 92 ust. 1 Traktatu. Przegląd tych przypadków zawarto poniżej.

Rozróżnienie pomiędzy pomocą publiczną a środkami ogólnymi

13. Środki podatkowe, które są dostępne dla wszystkich podmiotów gospodarczych działających w Państwie Członkowskim, są w zasadzie środkami ogólnymi. Środki muszą być faktycznie dostępne dla wszystkich firm na równych prawach i nie mogą być zmniejszane co do zakresu, na przykład poprzez uznaniowe decyzje państwa dotyczące ich przyznawania lub poprzez inne czynniki, które ograniczają ich praktyczne skutki. Jednakże niniejszy warunek nie ogranicza władzy Państw Członkowskich do możliwości podejmowania decyzji w sprawie polityki gospodarczej, którą uważają one za najbardziej stosowną, w szczególności do rozszerzenia obciążeń podatkowych, w przypadku gdy wydają się odpowiadać różnym czynnikom produkcji. Poniższe środki nie tworzą pomocy publicznej, pod warunkiem że mają takie samo zastosowanie do wszystkich firm i do produkcji wszystkich towarów:

— środki podatkowe czysto formalnej natury (na przykład ustalenie stawki podatkowej, reguły amortyzacji i reguły dotyczące ponoszenia strat; przepisy przeciwdziałające podwójnemu opodatkowaniu albo unikaniu opodatkowania),

— środki spełniające cele ogólnej polityki gospodarczej poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z pewnymi kosztami produkcji (badania i rozwój (R&D), środowisko, szkolenia, zatrudnienie).

14. Fakt, że niektóre firmy albo sektory odnoszą korzyści większe niż inne z tytułu niektórych z tych środków podatkowych, niekoniecznie oznacza, że wchodzi one w zakres reguł konkurencji rządzących pomocą publiczną. A zatem środki zaprojektowane dla zmniejszenia opodatkowania pracy przeznaczone dla wszystkich firm mają względnie większy skutek w przemyśle pracochłonnych niż w przemyśle kapitałochłonnych, ale niekoniecznie tworzą pomoc publiczną. Podobnie zachęty podatkowe dla inwestycji w środowisko, R&D albo szkolenia faworyzują jedynie firmy, które podejmują taką inwestycję, ale również niekoniecznie tworzą pomoc publiczną.

15. W wyroku wydanym w 1974 r. ⁽¹⁾ Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że jakkolwiek środek przeznaczony częściowo albo całkowicie do zwolnienia firm w konkretnym sektorze

od obciążeń wynikających z normalnego stosowania ogólnego systemu „bez istniejących tam jakichkolwiek usprawiedliwień dla tego zwolnienia na podstawie natury albo ogólnego układu tego systemu” tworzy pomoc publiczną. Wyrok stanowi także, że „art. 92 nie rozróżnia pomiędzy środkami odpowiedniej interwencji państwa poprzez odniesienie do ich przypadków albo celów, ale definiuje je w stosunku do ich skutków”. Wyrok wskazał także na fakt, że środek przynosi w odnośnym sektorze większe obciążenia od porównywalnych dla niego konkurentów w innych Państwach Członkowskich, nie zmieniając faktu, że stanowi on pomoc. Takie rozbieżności pomiędzy podatkowymi systemami, które, jak wskazano powyżej, są objęte art. 100–102, nie mogą być skorygowane przez jednostronne środki ukierunkowane na firmy, które są najbardziej dotknięte przez różnice pomiędzy systemami podatkowymi.

16. Główne kryterium w stosowaniu art. 92 ust. 1 do środków podatkowych jest takie, że środek, faworyzując niektórych przedsiębiorców w Państwie Członkowskim, zapewnia wyjątek od zastosowania systemu podatkowego. Odpowiedni wspólny system powinien być zatem wcześniej określony. Dlatego należy zbadać, czy wyjątek od systemu albo zróżnicowanie w tym systemie są usprawiedliwiane „przez naturę albo ogólny układ” systemu podatkowego, to znaczy, czy pochodzą one bezpośrednio od podstawowych albo kierujących zasad systemu podatkowego w zainteresowanym Państwie Członkowskim. Jeżeli ten przypadek nie zachodzi, wtedy mówimy o pomocy publicznej.

Selektywność albo kryterium specyficzności

17. Dotychczasowa praktyka decyzyjna Komisji pokazuje, że tylko środki, których zakres rozciąga się na całe terytorium państwa, wymykają się kryterium specyficzności ustanowionemu w art. 92 ust. 1. Środki, które w swoim zasięgu są regionalne albo lokalne, mogą faworyzować niektórych przedsiębiorców, uwzględniając zasadę nakreśloną w pkt 16. Traktat sam w sobie kwalifikuje jako pomoc środki, które są zaprojektowane dla promowania rozwoju gospodarczego regionu. Artykuł 92 ust. 3 lit. a) i c) jasno określa, w przypadku tego typu pomocy, możliwe odstępstwa od ogólnych zasad niezgodności ustanowionych w art. 92 ust. 1.

18. Traktat jasno stanowi, że środek, który jest wyraźnie sektrowy, podlega przepisom art. 92 ust. 1. Artykuł 92 ust. 1 wyraźnie zawiera wyrażenie „produkcja niektórych towarów” pośród kryteriów określających, czy istnieje pomoc

⁽¹⁾ Patrz: przypis 8.

podlegająca kontroli Komisji. Zgodnie z dobrze ustaloną praktyką i prawem zwyczajowym środek podatkowy, którego głównym skutkiem jest promowanie jednego albo więcej sektorów działalności, tworzy pomoc. To samo ma zastosowanie do środków, które faworyzują jedynie krajowe produkty, które są wywożone ⁽¹⁾. Ponadto Komisja zajęła stanowisko, że środek, który jest ukierunkowany na wszystkie sektory będące przedmiotem międzynarodowej konkurencji, stanowi pomoc ⁽²⁾. Dlatego też pomoc publiczną stanowi odstępstwo od bazowej stopy podatku dochodowego od osób prawnych w całej gałęzi gospodarki, z wyłączeniem pewnych przypadków ⁽³⁾, jak zdecydowała Komisja dla środków dotyczących całego sektora produkcyjnego ⁽⁴⁾.

19. W niektórych Państwach Członkowskich różne reguły podatkowe mają zastosowanie zależnie od statusu przedsiębiorców. Na przykład niektóre przedsiębiorstwa publiczne są zwolnione z podatków lokalnych albo podatków dochodowych. Takie reguły, które przyznają uprzywilejowane traktowanie przedsiębiorcom mającym status prawny przedsiębiorstwa publicznego i wykonującym działalność gospodarczą, mogą tworzyć pomoc publiczną w znaczeniu określonym w art. 92 Traktatu.

20. Niektóre przywileje podatkowe są niekiedy ograniczone do pewnych typów przedsiębiorców, do niektórych z ich funkcji (usług wewnątrzgrupowych, pośrednictwa albo koordynacji) lub do produkcji pewnych towarów. Tak długo, jak faworyzują one niektórych przedsiębiorców albo produkcję pewnych towarów, mogą tworzyć pomoc publiczną w rozumieniu art. 92 ust. 1.

Uznaniowe praktyki administracyjne

21. Uznaniowe praktyki niektórych władz podatkowych mogą także powodować powstanie środków, które są objęte art. 92. Trybunał Sprawiedliwości uznaje, że traktowanie podmiotów gospodarczych w sposób uznaniowy może

⁽¹⁾ Sprawy połączone 6 i 11/69 Komisja przeciw Francji, Zb.Orz. 1969, str. 561.

⁽²⁾ Decyzja Komisji nr 97/239/UE z dnia 4 grudnia 1996 r. (Dz.U. L 95 z 10.4.1997, str. 25) (aktualnie w trakcie rozpatrywania, sprawa C-75/97).

⁽³⁾ W szczególności rolnictwo i rybołówstwo, patrz: pkt 27.

⁽⁴⁾ Decyzja Komisji z dnia 22 lipca 1998 r. w sprawie „Irlandzkiego podatku korporacyjnego” (SG(98) D/7209), dotychczas nieopublikowana.

oznaczać, że indywidualne zastosowanie ogólnych środków przyjmuje cechy środków selektywnych, w szczególności gdy korzystanie z uznaniowej władzy wykracza poza proste zarządzanie wpływami podatkowymi poprzez odniesienie do obiektywnych kryteriów ⁽⁵⁾.

22. Jeżeli w codziennej praktyce istnieje potrzeba interpretowania reguł podatkowych, nie mogą one pozostawiać miejsca dla uznaniowego traktowania przedsiębiorców. Każda decyzja administracji, która wynikając z ogólnych reguł podatkowych, przynosi korzyści indywidualnemu przedsiębiorcy, z zasady prowadzi do domniemania pomocy publicznej i musi być szczegółowo przeanalizowana. Tak długo, jak administracyjne postanowienia zawierają tylko interpretację ogólnych reguł, nie powodują one domniemania pomocy. Jednakże nieprzejrzystość decyzji podejmowanych przez władze i swoboda działania, jaką czasami się cieszą, wspiera domniemanie pomocy, a przynajmniej, że taki jest efekt tych działań w stosunku do niektórych przypadków. Powyższe nie powoduje u Państw Członkowskich mniejszej zdolności do zapewnienia swoim podatnikom prawnej pewności i przewidywalności w stosowaniu ogólnych reguł podatkowych.

Usprawiedliwienia odstępstw przez „naturę lub ogólny układ systemu”

23. Zróżnicowana natura niektórych środków niekoniecznie oznacza, że muszą one być uważane za pomoc publiczną. Odnosi się to do środków, których racjonalne gospodarce uzasadnienie powoduje ich niezbędność dla funkcjonowania i efektywności systemu podatkowego ⁽⁶⁾. Jednakże zapewnienie takiego usprawiedliwienia należy do Państwa Członkowskiego.

24. Progresywna natura skali podatku dochodowego lub skala podatku od zysku jest usprawiedliwiana przez redystrybucyjny cel podatku. Obliczanie amortyzacji majątku oraz metody szacowania kapitału akcyjnego zmieniają się w zależności od Państwa Członkowskiego, ale takie metody mogą tkwić w systemach podatkowych, do których one należą. W ten sam sposób umowy dotyczące poboru zobowiązań fiskalnych mogą się różnić w zależności od Państwa Członkowskiego. I w końcu, niektóre warunki mogą być

⁽⁵⁾ Sprawa C-241/94 Francja przeciw Komisji (Kimberly Clark Sopalin), Zb.Orz. 1996, str. I-4551.

⁽⁶⁾ Decyzja Komisji nr 96/369/WE z dnia 13 marca 1996 r. dotycząca finansowej pomocy przekazanej niemieckim liniom lotniczym w formie amortyzacji urządzeń (Dz.U. L 146 z 20.6.1996, str. 42).

usprawiedliwane przez obiektywne różnice pomiędzy podatnikami. Jednakże, jeżeli władza podatkowa ma swobodę uznaniową do ustalania różnych metod amortyzacji lub różne metody szacowania, zależnie od firmy czy sektora, wtedy istnieje domniemanie pomocy. Takie domniemanie istnieje także, kiedy administracja fiskalna posługuje się wierzytelnościami podatkowymi na zasadzie indywidualnych przypadków, z celem różnym od celu optymalizowania odzyskiwania wierzytelności podatkowych od danego przedsiębiorstwa.

25. Oczywiście, podatek od zysku nie może zostać pobrany, jeżeli nie osiągnięto żadnego zysku. A zatem może być usprawiedliwane przez naturę systemu podatkowego, że organizacje non-profit, takie jak fundacje albo stowarzyszenia, są szczególnie zwolnione z podatków od zysków, jeżeli faktycznie nie mogą uzyskać jakichkolwiek zysków. Ponadto usprawiedliwione może być także przez naturę systemu podatkowego, że spółdzielnie, które rozdzielają wszystkie swoje zyski pomiędzy swoich członków, nie są opodatkowane na poziomie spółdzielni, kiedy podatek jest pobierany na poziomie jej członków.
26. Należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, zewnętrznymi celami wyznaczonymi dla konkretnego układu podatkowego (w szczególności cele społeczne albo regionalne), a z drugiej strony, celami, które same w sobie są właściwe systemowi podatkowemu. Ostatecznym przeznaczeniem systemu podatkowego jest zbieranie dochodów dla sfinansowania wydatków państwa. Każda firma powinna płacić podatek tylko jeden raz. Dlatego właściwe dla logiki systemu podatkowego jest, że podatki zapłacone w państwie, w którym firma jest rezydentem dla celów podatkowych, powinny być brane pod uwagę. Jednakże pewne wyjątki do reguł podatkowych są trudne do usprawiedliwienia przez logikę systemu podatkowego. Na przykład ma to miejsce w przypadku, gdy spółki zagraniczne są traktowane korzystniej od spółek krajowych albo gdy przywileje podatkowe są przyznawane oddziałom głównym albo firmom zapewniającym pewne usługi (na przykład usługi finansowe) w granicach grupy.
27. Szczegółowe przepisy, które nie zawierają uznaniowych elementów, umożliwiające na przykład określenie podatku na stałej podstawie (na przykład w sektorze rolnictwa albo rybołówstwa), mogą być usprawiedliwane przez naturę i ogólny układ systemu, gdy na przykład biorą pod uwagę szczególne wymagania rachunkowości albo znaczenia wartości gruntów, które są specyficzne dla pewnych sektorów; dlatego takie przepisy nie tworzą pomocy publicznej. I na koniec, logika podkreślająca pewne specyficzne przepisy związane z opodatkowaniem małych i średniego przedsiębiorców (włączając małych przedsiębiorców rolniczych⁽¹⁾) jest porównywalna do tej podkreślającej progresywność skali podatkowej.

(1) Operatorzy w sektorze rolniczym z nie więcej niż dziesięcioma rocznymi jednostkami pracy.

C. Zgodność pomocy publicznej w formie środków podatkowych ze wspólnym rynkiem

28. Jeżeli środek podatkowy tworzy pomoc, która wchodzi w zakres art. 92 ust. 1, to mimo wszystko może on, tak jak pomoc przyznawana w innych formach, kwalifikować się do jednego z odstępstw od zasady niezgodności ze wspólnym rynkiem zawartych w art. 92 ust. 2 i ust. 3. Ponadto, jeżeli odbiorcy, niezależnie, czy są przedsiębiorcami prywatnymi czy publicznymi, zostały powierzone przez państwo działania z zakresu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, pomoc może także uzasadniać zastosowanie postanowień art. 90 Traktatu⁽²⁾.
29. Jednakże Komisja nie może zatwierdzić pomocy, która dowodzi naruszenia obu reguł ustanowionych w Traktacie, szczególnie tych związanych z zakazem dyskryminacji i prawem rozpoczęcia działalności oraz z przepisami aktów wykonawczych prawa podatkowego⁽³⁾. Równocześnie takie aspekty mogą być celem oddzielnej procedury na podstawie art. 169. Jak jasno wynika z prawa zwyczajowego, takie aspekty pomocy, które są nierozdzielnie związane z celem pomocy i które naruszają konkretne postanowienia Traktatu inne niż art. 92 i 93, muszą zostać przebadane w świetle procedury na podstawie art. 93 stanowiącej część ogólnej kontroli zgodności albo niezgodności pomocy.
30. Kwalifikacja środka podatkowego jako szkodliwego na podstawie kodeksu postępowania nie dotyczy jego możliwej kwalifikacji jako pomocy publicznej. Jednakże oszacowanie zgodności pomocy finansowej ze wspólnym rynkiem musi być dokonane przy wzięciu pod uwagę między innymi skutki pomocy, które zostały przewidziane w zastosowaniu kodeksu postępowania.
31. Jeżeli pomoc fiskalna jest przyznawana celem zachęcenia firm do rozpoczęcia pewnych określonych projektów (w szczególności inwestycji) i gdy jej intensywność jest ograniczona w zakresie kosztów wykonywania projektu, nie jest ona różna od dotacji i może podlegać temu samemu traktowaniu. Mimo wszystko takie umowy muszą ustalać wystarczająco przejrzyste reguły dla umożliwienia określania wyników korzyści.

(2) Wyrok Sądu Pierwszej Instancji w sprawie T-106/95 FFSA i inni przeciw Komisji, Zb.Orz. 1997, str. II-229. Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-174/97 P, Zb.Orz. 1998, str. I-1303.

(3) Sprawa 74/76 Iannelli przeciw Meroni, Zb.Orz. 1977, str. 557. Patrz też: sprawa 73/79 „Sovraprezzo”, Zb.Orz. 1980, str. 1533, T-49/93 „SIDE”, Zb.Orz. 1995, str. II-2501 i sprawy połączone C-142 i 143/80 „Salengo”, Zb.Orz. 1981, str. 1413.

32. Jednakże w większości przypadków przepisy dotyczące ulgi podatkowej są ogólne z natury: nie są powiązane z wykonywaniem konkretnych projektów oraz zmniejszają aktualne wydatki firmy bez możliwości dokładnego szacowania ich wartości, w czasie gdy Komisja wykonuje swoje badania *ex-ante*. Takie środki tworzą „pomoc operacyjną”. Pomoc operacyjna jest z zasady zakazana. Komisja dopuszcza ją obecnie jedynie w wyjątkowych przypadkach i uzależnia od pewnych warunków, na przykład w budownictwie okrętowym, pewne typy pomocy na ochronę środowiska ⁽¹⁾ i w regionach, włącznie ze skrajnie peryferyjnymi regionami, objętych odstępstwem zawartym w art. 92 ust. 3 lit. a), pod warunkiem że jest ono odpowiednio usprawiedliwiona i jego poziom jest proporcjonalny do nierówności, które ma wyrównać ⁽²⁾. Musi być ono z zasady (z wyjątkiem dwóch kategorii pomocy wspomnianych poniżej) degresywne i ograniczane w czasie. Obecnie pomoc operacyjna może być także zatwierdzona w formie pomocy transportowej w skrajnych peryferyjnych regionach oraz w pewnych regionach północnych o niskim poziomie zaludnienia i trudno dostępnych. Pomoc operacyjna nie może być zatwierdzona w przypadkach, gdy oznacza pomoc dla wywozu pomiędzy Państwami Członkowskimi. W zakresie pomocy publicznej dla sektora transportu morskiego mają zastosowanie szczególne reguły dla tego sektora ⁽³⁾.

33. Jeżeli ma ona zostać rozpatrzona przez Komisję co do zgodności ze wspólnym rynkiem, pomoc publiczna zaprojektowana dla promowania rozwoju gospodarczego szczególnych obszarów musi być „proporcjonalna i ukierunkowana w zakresie oczekiwanych celów”. Dla kontroli pomocy regionalnej kryteria pozwalają brać pod uwagę inne możliwe skutki, w szczególności pewne efekty przewidziane przez kodeks postępowania. Jeżeli odstępstwo jest przyznane na podstawie kryterium regionalnego, Komisja musi zapewnić w szczególności, że odnośne środki:

- wnoszą wkład do rozwoju regionalnego i wiążą się z działalnością mającą wpływ lokalny. Zakładanie zagranicznych działalności, w rozmiarze, w którym ich wpływ na lokalną gospodarkę jest niewielki, nie dostarcza normalnie zadowalającego wsparcia dla lokalnej gospodarki,

- odnoszą się do prawdziwych regionalnych zapóźnień. Podlega dyskusji fakt, czy są tam jakiegokolwiek prawdziwe regionalne zapóźnienia w działalności, dla których dodatkowe koszty mają małe znaczenie, takie jak na przykład koszty transportu dla działalności finansowych, które pożyczają samym sobie celem unikania podatków,
- są badane w kontekście wspólnotowym ⁽⁴⁾. Komisja musi w tym względzie brać pod uwagę wszelkie negatywne skutki, które takie środki mogą powodować dla innych Państw Członkowskich.

D. Procedury

34. Artykuł 93 ust. 3 wymaga od Państw Członkowskich zgłaszania Komisji wszystkich swoich „planów co do przyznawania lub zmieniania pomocy” oraz stanowi, że jakiegokolwiek zaproponowane środki nie mogą zostać zrealizowane bez wcześniejszej aprobaty Komisji. Niniejsza procedura ma zastosowanie do każdej pomocy, włącznie z pomocą podatkową.

35. Jeżeli Komisja uzna, że pomoc publiczna, która została zrealizowana z naruszeniem tej reguły, nie kwalifikuje się do jakiegokolwiek wyłączenia zapewnionego w Traktacie i dlatego jest niezgodna ze wspólnym rynkiem, to wymaga od Państwa Członkowskiego jej odzyskania, z wyjątkiem sytuacji, gdy takie działanie stałoby w sprzeczności z ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego, w szczególności uzasadnionych oczekiwań, którym zachowanie Komisji może dawać początek. W przypadku pomocy publicznej w formie środków podatkowych wartość do odzyskania jest obliczana na podstawie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a wartością, która powinna zostać zapłacona, jeżeli generalnie stosowana reguła zostałaby zastosowana. Odsetki są dodawane do tej wartości podstawowej. Zastosowane stopy procentowe są równoważne stopie odniesienia użytej do obliczenia ekwiwalentu przyznanej pomocy regionalnej.

36. Artykuł 93 ust. 1 stanowi, że Komisja „będzie we współpracy z Państwami Członkowskimi zapewniała stały przegląd wszystkich systemów pomocy istniejących w tych państwach”. Taki przegląd obejmuje pomoc publiczną w formie środków podatkowych. A zatem dla umożliwienia

⁽¹⁾ Wytyczne wspólnoty w sprawie pomocy publicznej na ochronę środowiska (Dz.U. C 72 z 10.3.1994, str. 3).

⁽²⁾ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej (Dz.U. C 74 z 10.3.1998, str. 9).

⁽³⁾ Wytyczne wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego (Dz.U. C 205 z 5.7.1997, str. 5).

⁽⁴⁾ Sprawa 730/79 Philip Morris przeciw Komisji, Zb.Orz. 1980, str. 2671.

wykonywania takiego przeglądu Państwa Członkowskie są zobowiązane do przedkładania Komisji każdego roku raportów w sprawie ich istniejących systemów pomocy publicznej. W przypadku ulgi podatkowej albo pełnych lub częściowych zwolnień podatkowych raporty muszą zapewniać ocenę budżetowej straty dochodu. W ślad za przeglądem Komisja może, jeżeli uzna, że dany system nie jest lub już nie jest zgodny ze wspólnym rynkiem, zaproponować Państwu Członkowskiemu jego zmianę lub uchYLENIE.

oraz pomoc podatkową nielegalnie stosowaną w Państwach Członkowskich oraz dokonywać przeglądu istniejących systemów. Niniejsze obwieszczenie jest publikowane do celów informacyjnych i nie jest wyczerpujące. Komisja będzie brać pod uwagę wszystkie szczególne okoliczności w każdym indywidualnym przypadku.

E. Wykonanie

37. Komisja będzie, na podstawie wytycznych ustanowionych w niniejszym obwieszczeniu i od dnia jego opublikowania, badać zgłoszone jej plany dotyczące pomocy podatkowej
 38. Komisja przejrzy stosowanie niniejszego obwieszczenia w dwa lata po jego opublikowaniu.
-