

DECYZJA KOMISJI

z dnia 19 grudnia 2012 r.

w sprawie pomocy państwa nr SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Program dotyczący zwolnienia z podatku komunalnego od nieruchomości stosowanego do nieruchomości użytkowanych przez podmioty niekomercyjne do określonych celów wdrożonej przez Włochy

(notyfikowana jako dokument nr C(2012) 9461)

(Jedynie tekst w języku włoskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2013/284/UE)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag⁽¹⁾ zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

(1) W 2006 r. Komisja otrzymała szereg skarg dotyczących zasadniczo dwóch programów, z których jeden dotyczył zwolnienia z podatku komunalnego od nieruchomości, a drugi obniżenia podatku od osób prawnych. Te dwa programy dotyczyły w szczególności:

a) zwolnienia z podatku komunalnego od nieruchomości (zwanego dalej „podatkiem ICI”) stosowanego do nieruchomości użytkowanych przez podmioty niekomercyjne i przeznaczonych wyłącznie na działalność w formie pomocy społecznej, socjalnej, opieki zdrowotnej, kultury, edukacji, rekreacji, zakwaterowania, sportu, religii (art. 7 ust. 1 lit i) dekretu legislacyjnego nr 504 z dnia 30 grudnia 1992 r.);

b) 50 % obniżenia podatku od osób prawnych w odniesieniu do podmiotów wymienionych w art. 6 dekretu prezydenckiego nr 601 z dnia 29 września 1973 r. – głównie organizacji opieki społecznej, organów szkolnictwa i instytutów badawczych mających charakter niedochodowy oraz instytucji dobroczynnych i kształcenia (w tym instytucji kościelnych). Przepis ten dotyczy również podmiotów prowadzących działalność w zakresie mieszkań socjalnych oraz fundacji i stowarzyszeń kulturalnych.

(2) W następstwie otrzymanych skarg dotyczących zwolnienia z podatku ICI Komisja wstępnie wezwała władze włoskie w dniu 5 maja 2006 r. do udzielenia informacji. W świetle informacji udzielonych przez Włochy w dniu 6 czerwca 2006 r. i w następstwie wejścia w życie pewnych zmian do przepisów dotyczących podatku ICI Komisja poinformowała skarżących pismem z dnia 8 sierpnia 2006 r., że w oparciu o analizę wstępną nie ma podstaw do prowadzenia postępowania.

(3) Pismem z dnia 24 października 2006 r. skarżący jednak ponownie zwrócili uwagę, że zwolnienie z podatku ICI w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych jest sprzeczne z art. 107 ust. 1 Traktatu. Pismem z dnia 14 listopada 2006 r. Komisja poinformowała skarżących, że w oparciu o dostępne informacje nie było żadnych podstaw do prowadzenia dalszego postępowania w sprawie zwolnienia z podatku ICI.

(4) W styczniu i wrześniu 2007 r. Komisja otrzymała kolejne pisma od skarżących, dotyczące zwolnienia z podatku ICI. W piśmie z dnia 12 września 2007 r. skarżący zwrócili uwagę Komisji na art. 149 ustawy o podatkach dochodowych (zwanej dalej ustawą TUIR) zatwierdzonej dekretem prezydenckim nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r. W ich opinii zgodnie z art. 149 jedynie instytucjom kościelnym i amatorskim klubom sportowym przysługuje preferencyjne opodatkowanie.

(5) W dniu 5 listopada 2007 r. Komisja wezwała władze włoskie i skarżących do przedstawienia dalszych informacji na temat wszystkich rzekomych przepisów preferencyjnych przywołanych przez skarżących. Pismami z dnia 3 grudnia 2007 r. i 30 kwietnia 2008 r. władze włoskie przedstawiły wymagane informacje. Skarżący przedstawili dodatkowe informacje pismem z dnia 21 maja 2008 r.

(6) W dniu 20 października 2008 r. skarżący wysłali wezwanie do usunięcia uchybienia (art. 265 Traktatu), zwracając się do Komisji o wszczęcie formalnego postępowania wyjaśniającego oraz przyjęcie formalnej decyzji w sprawie ich skarg.

⁽¹⁾ Dz.U. C 348 z 21.12.2010, s. 17.

- (7) W dniu 24 listopada 2008 r. Komisja ponownie wezwała władze włoskie do udzielenia informacji, otrzymując odpowiedź w piśmie z dnia 8 grudnia 2008 r.
- (8) Pismem z dnia 19 grudnia 2008 r. Komisja poinformowała skarżących, że w oparciu o analizę wstępną uznała, iż nie uważa, aby środki stanowiły pomoc państwa i że w związku z tym nie ma potrzeby przeprowadzania postępowania.
- (9) W dniu 26 stycznia 2009 r. włoskie ministerstwo finansów wydało okólnik 2/DF (zwany dalej „okólnikiem”) zawierający dalsze wyjaśnienie zakresu zwolnienia z podatku ICI w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych. Pismem z dnia 2 marca 2009 r. skarżący wyrazili swoje niezadowolenie z obowiązującego prawodawstwa i skrytykowali okólnik.
- (10) E-mailem z dnia 11 stycznia 2010 r. skarżący ponownie zwrócili się do Komisji o wszczęcie formalnego postępowania wyjaśniającego, nawet w świetle treści okólnika. W dniu 15 lutego 2010 r. Komisja, po zapoznaniu się z okólnikiem, wysłała pismo do skarżących, potwierdzając rozumowanie przedstawione w piśmie z dnia 19 grudnia 2008 r.
- (11) W dniu 26 kwietnia 2010 r. dwóch skarżących wniosło do Sądu osobne skargi o unieważnienie pisma Komisji z dnia 15 lutego 2010 r. ⁽²⁾. Na wniosek skarżących Sąd zarządził usunięcie sprawy z rejestru w dniu 18 listopada 2010 r. ⁽³⁾.
- (12) Decyzją z dnia 12 października 2010 r. (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”) Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające określone w art. 108 ust. 2 Traktatu w odniesieniu do zwolnienia z podatku komunalnego od nieruchomości stosowanego do nieruchomości użytkowanych przez podmioty niekomercyjne do określonych celów oraz w odniesieniu do art. 149 ust. 4 ustawy TUIR ⁽⁴⁾. W dniu 21 grudnia 2010 r. decyzję o wszczęciu postępowania opublikowano w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽⁵⁾, zapraszając zainteresowane strony do przedstawiania swoich uwag.
- (13) Pismem z dnia 10 listopada 2010 r. władze włoskie zwróciły się do Komisji o kopie pism wysłanych do skarżących w okresie 2006–2010. Komisja wysłała je do Włoch w dniu 2 grudnia 2010 r.
- (14) W okresie między dniem 21 stycznia 2011 r. a dniem 4 kwietnia 2011 r. Komisja otrzymała uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania od 80 zainteresowanych stron, które wymieniono w załączniku 1 do niniejszej decyzji.
- (15) Pismem z dnia 2 marca 2011 r. Komisja otrzymała uwagi od Włoch dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Komisja przekazała następnie uwagi osób trzecich władzom włoskim, które przedstawiły swoje uwagi w dniu 10 czerwca 2011 r.
- (16) W dniu 19 lipca 2011 r. odbyło się posiedzenie techniczne z udziałem władz włoskich i Komisji.
- (17) Pismem z dnia 15 lutego 2012 r. Włochy poinformowały Komisję o swoim zamiarze przyjęcia nowych przepisów dotyczących podatku komunalnego od nieruchomości oraz ogłosiły, że z dniem 1 stycznia 2012 r. podatek ICI został zastąpiony podatkiem IMU (Imposta Municipale Propria).
- (18) W następstwie przyjęcia przez Włochy ustawy nr 27 z dnia 24 marca 2012 r., która zawierała nowe przepisy dotyczące zwolnienia z podatku IMU w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych prowadzących określoną działalność, ale w której nie poruszono szeregu aspektów, które mają zostać określone w przyszłych przepisach wykonawczych, Komisja wezwała Włochy do udzielenia informacji w dniu 16 maja 2012 r.

⁽²⁾ Zob. sprawy T-192/10 *Ferracci* przeciwko Komisji (Dz.U. C 179 z 3.7.2010, s. 45) i T-193/10, *Scuola Elementare Maria Montessori* przeciwko Komisji (Dz.U. C 179 z 3.7.2010, s. 46).

⁽³⁾ Dz.U. C 30 z 29.1.2011, s. 57.

⁽⁴⁾ W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja stwierdziła, że 50 % obniżenie podatku od osób prawnych na mocy art. 6 dekretu prezydenckiego nr 601/73 może oznaczać istniejącą pomoc (motyw 18), wskazując że zajmie się tym środkiem w ramach odrębnego postępowania dotyczącego istniejącej pomocy, które następnie wszczęła w lutym 2011 r. Do podmiotów wymienionych w art. 6 dekretu nr 601/73 zaliczają się: a) organizacje i instytucje pomocy społecznej, towarzystwa pomocy wzajemnej, szpitale, organizacje pomocowe i dobroczynne; b) instytucje edukacyjne oraz organizacje prowadzące badania i eksperymenty w interesie ogólnym o charakterze niedochodowym, kolegia naukowe, akademie, fundacje i towarzystwa historyczne, literackie i naukowe służące wyłącznie celom kulturalnym; c) organizacje, których cele są z mocy prawa traktowane na równi z celami dobroczynnymi i edukacyjnymi; c bis) instytucje i towarzystwa prowadzące działalność w zakresie mieszkań społecznych.

⁽⁵⁾ Zob. przypis 1.

- (19) W dniu 27 czerwca 2012 r. Komisja otrzymała dodatkowe informacje od skarżących zawierające uwagi dotyczące nowych przepisów w zakresie podatku IMU. W dniu 6 lipca 2012 r. spostrzeżenia te przekazano do Włoch z wezwaniem do przedstawienia uwag.
- (20) Pismem z dnia 5 września 2012 r. Włochy przedstawiły Komisji wymagane informacje oraz swoje uwagi dotyczące obserwacji osób trzecich, które przekazano im w dniu 6 lipca 2012 r.
- (21) Następnie pismem z dnia 21 listopada 2012 r. władze włoskie przesyłały Komisji kopię rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku IMU, które przyjęto w dniu 19 listopada 2012 r.
- (25) Władze włoskie wyjaśniły, że zwolnienie z podatku komunalnego od nieruchomości, jak określono w art. 7 ust. 1 lit. i), miało zastosowanie tylko w przypadku spełnienia łącznie dwóch następujących warunków:
- (i) nieruchomość musi być użytkowana przez podmioty niekomercyjne⁽⁸⁾. W ustawie podmioty niekomercyjne definiuje się jako podmioty publiczne i prywatne, które nie są przedsiębiorstwami i nie prowadzą działalności o charakterze wyłącznie lub głównie komercyjnym;
 - (ii) nieruchomość musi być użytkowana wyłącznie do prowadzenia rodzajów działalności wymienionych w art. 7 ust. 1 lit. i).

2. OPIS ŚRODKÓW

2.1. Zwolnienie z podatku komunalnego od nieruchomości w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych

- (22) W 1992 r. władze włoskie wprowadziły podatek komunalny od nieruchomości (podatek ICI). Jak określono w dekrete legislacyjnym nr 504 z dnia 30 grudnia 1992 r. wszystkie osoby fizyczne i prawne będące w posiadaniu nieruchomości (z powodu praw własności, prawa do użytkowania, zajmowania lub dzierżawy) były zobowiązane do odprowadzania podatku. Podatek, który obliczano na podstawie wartości katastralnej, płacili zarówno rezydenci jak i nierezydenci, niezależnie od sposobu użytkowania nieruchomości.
- (23) Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92 nieruchomości użytkowane przez podmioty niekomercyjne wyłącznie w celu prowadzenia działalności w formie pomocy społecznej, socjalnej, opieki zdrowotnej, edukacji, zakwaterowania, kultury, rekreacji, sportu, religii były zwolnione z podatku ICI.
- (24) Zgodnie z art. 7 ust. 2a dekretu z mocą ustawy nr 203 z dnia 30 września 2005 r.⁽⁶⁾ zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92, miało zastosowanie do wymienionych w tym artykule rodzajów działalności, nawet jeżeli miały one charakter komercyjny. Zgodnie z art. 39 dekretu z mocą ustawy nr 223 z dnia 4 lipca 2006 r.⁽⁷⁾ zwolnienie to miało zastosowanie tylko pod warunkiem, że rodzaje działalności, o których mowa, nie miały charakteru wyłącznie komercyjnego
- (26) W okólniku 2/DF z dnia 26 stycznia 2009 r. władze włoskie wyjaśniły, które podmioty można uznać za niekomercyjne, oraz przedstawiły charakterystykę działalności, jaką muszą prowadzić te podmioty w celu uzyskania prawa do zwolnienia.
- (27) W okólniku stwierdzono, że podmioty niekomercyjne mogą być zarówno publiczne jak i prywatne. W szczególności następujące podmioty uznano za publiczne podmioty niekomercyjne: państwo, regiony, prowincje, gminy, izby handlowe, agencje ochrony zdrowia, podmioty publiczne powołane wyłącznie dla celów społecznych, socjalnych i zdrowotnych, podmioty publiczne o charakterze pozagospodarczym, instytucje opieki społecznej i socjalnej, uniwersytety i instytuty badawcze oraz organy świadczące specjalne usługi publiczne (byłe „IPAB”). Okólnik zawierał również przykłady prywatnych podmiotów niekomercyjnych takich jak: stowarzyszenia, fundacje, komitety, organizacje pozarządowe, amatorskie kluby sportowe, organizacje wolontariackie, instytucje zakwalifikowane do celów podatkowych jako organizacje niedochodowe, instytucje kościelne należące do Kościoła katolickiego i innych wyznań religijnych.
- (28) W okólniku określono również, że rodzaje działalności prowadzone w nieruchomościach zwolnionych z podatku ICI nie powinny być dostępne na rynku⁽⁹⁾, tj. powinny być prowadzone w celu zaspokojenia tych potrzeb społecznych, które nie zawsze były zaspakajane przez struktury publiczne lub prywatne podmioty komercyjne.

⁽⁶⁾ Przekształconego w ustawę nr 248 z dnia 2 grudnia 2005 r.

⁽⁷⁾ Przekształconego w ustawę nr 248 z dnia 4 sierpnia 2006 r.

⁽⁸⁾ Artykuł 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92 odnosi się do podmiotów określonych w art. 87 [obecnie art. 73] ust. 1 lit. c) dekretu prezydenckiego nr 917/86. Definicję podmiotów niekomercyjnych zawarto w tym ostatnim przepisie.

⁽⁹⁾ Zob. okólnik, pkt 5.

- (29) Okólnik zawierał szereg kryteriów w odniesieniu do każdego rodzaju działalności wymienionego w art. 7 ust. 1 lit. i), które pozwalały określić, w jakich przypadkach nie można uznać danego rodzaju działalności za działalność o charakterze wyłącznie komercyjnym⁽¹⁰⁾.
- (30) Podatek IMU zastąpił podatek ICI z dniem 1 stycznia 2012 r. W ciągu 2012 r. zmieniono również przepisy dotyczące podatku komunalnego od nieruchomości w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych, jak wyjaśniono w sekcji 5.
- (31) Podatek IMU zastąpił podatek ICI z dniem 1 stycznia 2012 r. W ciągu 2012 r. zmieniono również przepisy dotyczące podatku komunalnego od nieruchomości w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych, jak wyjaśniono w sekcji 5.
- (32) Zgodnie z art. 149 ust. 4 ustawy TUIR powyższe przepisy (tj. art. 149 ust. 1 i 2 ustawy TUIR) nie mają zastosowania do instytucji kościelnych, którym przyznano status cywilnoprawny, ani do amatorskich klubów sportowych.
- (33) W art. 149 ust. 2 ustawy TUIR „status komercyjny” podmiotu określono na podstawie dochodu, który w większym stopniu pochodzi z działalności komercyjnej niż z przychodu instytucjonalnego, oraz na podstawie wyższej wartości środków trwałych związanych z działalnością komercyjną niż z innymi rodzajami działalności⁽¹²⁾. Forma prawna przyjęta przez podmioty, o których mowa, nie ma wpływu na utratę ich „statusu niekomercyjnego”.
- (34) Zgodnie z art. 149 ust. 4 ustawy TUIR powyższe przepisy (tj. art. 149 ust. 1 i 2 ustawy TUIR) nie mają zastosowania do instytucji kościelnych, którym przyznano status cywilnoprawny, ani do amatorskich klubów sportowych.

2.2. Artykuł 149 ustawy o podatkach dochodowych

- (31) Artykuł 149 znajduje się w tytule II, rozdział III ustawy o podatkach dochodowych (TUIR). W tytule II określono przepisy dotyczące podatku od przedsiębiorstw, zaś w rozdziale III określono przepisy podatkowe mające zastosowanie w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych, takie jak zasady wyliczania podstawy opodatkowania oraz przepisy dotyczące stawek opodatkowania⁽¹¹⁾. W art. 149 określono warunki, które mogą spowodować utratę „niekomercyjnego statusu” przez podmiot.
- (32) W szczególności art. 149 ust. 1 ustawy TUIR stanowi, że podmiot niekomercyjny utraci swój status, jeżeli podczas całego okresu rozliczeniowego będzie prowadził głównie działalność komercyjną.

⁽¹⁰⁾ Na przykład, jak wskazano już w decyzji o wszczęciu postępowania, w zakresie działalności zdrowotnej i społecznej zgodnie z okólnikiem wymagane jest porozumienie z organami publicznymi. W odniesieniu do działalności związanej z kształceniem, z jednej strony zgodnie z okólnikiem wymagana jest zgodność z obowiązującymi zasadami podstawowymi, aby można było uznać, że usługa dorównuje systemowi publicznemu, z drugiej strony wymagane jest także ponowne inwestowanie nadwyżek operacyjnych w działalność edukacyjną. Jeżeli chodzi o kina, zgodnie z okólnikiem podmioty gospodarcze muszą ograniczyć się do szczególnych segmentów rynku (filmy o znaczeniu kulturalnym, filmy posiadające certyfikat jakości, filmy dla dzieci), jeżeli chcą uzyskać zwolnienie z podatku. To samo dotyczy podmiotów świadczących usługi zakwaterowania, które muszą naliczać ceny niższe od cen rynkowych i nie mogą prowadzić normalnej działalności hotelowej.

⁽¹¹⁾ Zob. art. 143 i nast. ustawy TUIR. Ogólnie rzecz biorąc, na całkowity dochód podmiotów niekomercyjnych składa się dochód z nieruchomości, dochód kapitałowy oraz inne źródła dochodu (art. 143 ustawy TUIR). Podmioty niekomercyjne mogą zdecydować się na uproszczone systemy ustalania dochodu pod warunkiem, że spełniły określone warunki (art. 145 ustawy TUIR).

3. PODSTAWY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (35) Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie zwolnienia z podatku komunalnego od nieruchomości (zwolnienie z podatku ICI) stosowanego do nieruchomości użytkowanych przez podmioty niekomercyjne do określonych celów, ponieważ wydaje się, że kwalifikuje się ono jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Komisja wszczęła również formalne postępowanie wyjaśniające w odniesieniu do art. 149 ust. 4 ustawy TUIR, zgodnie z którym przepisy dotyczące utraty statusu niekomercyjnego nie mają zastosowania do instytucji kościelnych i amatorskich klubów sportowych.
- (36) Aby ocenić, czy sporne środki były selektywne zgodnie z utrwalonym orzecznictwem⁽¹³⁾ Komisja w pierwszej kolejności zidentyfikowała podatkowy system odniesienia dla każdego środka, a następnie rozważyła, czy środek odbiega od systemu, a jeżeli tak, to czy uzasadnia to charakter i ogólna struktura systemu podatkowego.
- ⁽¹²⁾ Czynniki, które można wykorzystać w celu przeprowadzenia oceny na podstawie art. 149 ust. 2 ustawy TUIR, są następujące: większe środki trwałe związane z działalnością gospodarczą niż inną działalnością; większe przychody z działalności komercyjnej niż z „wartości normalnej” dostaw lub usług w odniesieniu do działalności instytucjonalnej; większe dochody z działalności komercyjnej niż przychody z działalności instytucjonalnej (takie jak składki, dotacje, darowizny i subskrypcje członków).
- ⁽¹³⁾ Zob. między innymi sprawa C-88/03 *Portugalia* przeciwko Komisji [2006] Zb.Orz. I-7115, pkt 56 i sprawa C-487/06 P *British Aggregates* [2008] Zb.Orz. I-10505, pkt 81–83.

- (37) Jeżeli chodzi o zwolnienie z podatku ICI Komisja doszła do wniosku, że systemem odniesienia służącym ocenie środka, o którym mowa, jest sam podatek ICI. W wyniku udzielenia zwolnienia podmiotom niekomercyjnym użytkującym swoje nieruchomości na potrzeby określonych rodzajów działalności, z których część uznawana jest za działalność gospodarczą, środek odbiega od systemu odniesienia (zgodnie z którym każda osoba prawna będąca w posiadaniu nieruchomości musi opłacić odpowiedni podatek komunalny, niezależnie od celu, w jakim użytkuje nieruchomość). Udzielenie zwolnienia wyłącznie podmiotom niekomercyjnym prowadzącym konkretną działalność o określonej wartości społecznej nie było uzasadnione charakterem i ogólną strukturą włoskiego systemu w zakresie podatku komunalnego od nieruchomości
- (38) W odniesieniu do art. 149 ust. 4 ustawy TUIR Komisja określiła podatek dochodowy jako system odniesienia. Komisja doszła do wniosku, że na pierwszy rzut oka środek jest selektywny, ponieważ zdaje się umożliwiać – ale tylko instytucjom kościelnym i amatorskim klubom sportowym – zachowanie statusu podmiotu niekomercyjnego, nawet jeżeli nie są już podmiotami niekomercyjnymi. Tego rodzaju środka nie można uzasadnić w oparciu o podstawowe zasady włoskiego systemu podatkowego.
- (39) Władze włoskie nie udzieliły informacji wskazującej, że środki, o których mowa, spełniają warunki orzecznictwa w sprawie *Altmark* ⁽¹⁴⁾. Ponieważ wydaje się, że wszystkie pozostałe kryteria na mocy art. 107 ust. 1 Traktatu są spełnione, środki zdają się obejmować pomoc państwa.
- (40) Jeżeli chodzi o zgodność, okazało się, że art. 107 ust. 2 Traktatu nie ma zastosowania do środków. Ponadto nie wydaje się, aby którykolwiek z wyjątków na podstawie art. 107 ust. 3 miał zastosowanie, z wyjątkiem art. 107 ust. 3 lit. d) dotyczącym wspierania kultury i zachowania dziedzictwa kulturowego. W istocie, w odniesieniu do zwolnienia z podatku ICI Komisja uznała, że ten wyjątek można było zastosować do określonych rodzajów działalności prowadzonej przez podmioty niekomercyjne, zajmujące się wyłącznie działalnością w sektorze edukacyjnym kulturalnym i rekreacyjnym. Ponadto Komisja nie wyklucza możliwości, że niektóre rodzaje działalności można klasyfikować jako usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym zgodnie z art. 106 ust. 2 Traktatu. Władze włoskie nie udzieliły jednak żadnych informacji pozwalających na ocenę zgodności przedmiotowych środków z rynkiem wewnętrznym.
- (41) W rezultacie Komisja miała wątpliwości, co do zgodności środków z rynkiem wewnętrznym i zgodnie z art. 4 ust. 4 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE ⁽¹⁵⁾ podjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, zwracając się do Włoch i innych zainteresowanych stron o przedstawianie uwag.
- (42) Zdaniem Komisji zarówno zwolnienie z podatku ICI jak i art. 149 ust. 4 ustawy TUIR można zakwalifikować jako nowy rodzaj pomocy. Podatek ICI, który nakładano co roku, został wprowadzony w 1992 r. a przedmiotowe zwolnienie z podatku, o którym mowa, nie zostało zgłoszone ani w żaden inny sposób zatwierdzone przez Komisję. Zwolnienie miało zastosowanie do szerokiego zakresu rodzajów działalności, które nie były zamknięte na konkurencję w momencie wprowadzania podatku ICI. W związku z tym wszelkie odstępstwa od normalnych zasad tego systemu podatkowego należy uznać za nową pomoc, ponieważ wymogi art. 107 ust. 1 Traktatu są spełnione. Podobnie w 1998 r. wprowadzono art. 149 ustawy TUIR ⁽¹⁶⁾, który nie został zgłoszony Komisji, czy przez nią zatwierdzony. Z tego powodu wyjątek przewidziany przez ten środek należy zakwalifikować jako nową pomoc państwa, ponieważ wymogi art. 107 ust. 1 TFUE są spełnione.

4. UWAGI WŁADZ WŁOSKICH I INNYCH ZAINTERESOWANYCH OSÓB TRZECICH

- (43) Na mocy art. 20 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 oraz w odpowiedzi na zaproszenie opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej ⁽¹⁷⁾ Komisja otrzymała uwagi od władz włoskich i od 80 zainteresowanych stron trzecich.
- (44) Podsumowując, władze włoskie uważają, że podmioty, które skorzystały ze zwolnienia z podatku ICI, nie były „przedsiębiorstwami” w rozumieniu prawa Unii. W każdym bądź razie działalność prowadzona przez

⁽¹⁴⁾ Sprawa C-280/00 *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg* [2003] Rec. I-7747.

⁽¹⁵⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

⁽¹⁶⁾ Dawny artykuł 111a ustawy TUIR.

⁽¹⁷⁾ Zob. przypis 1.

takie podmioty miała istotne znaczenie publiczne i społeczne. Zatem zróżnicowanie opodatkowania w odniesieniu do działalności czysto gospodarczej było zgodne z jednej strony z charakterem i logiką systemu podatkowego oraz z drugiej z strony z pomocą społeczną, dobroczynnością, solidarnością i praktykami religijnymi. Władze włoskie zakwestionowały również kwalifikację środka podatku ICI jako nową pomoc. Według nich środek należy oceniać w świetle ciągłości jaką zapewniały poprzednie podatki od majątku (które stosowano przed wejściem w życie traktatu EWG). Ponadto na podstawie pism w sprawie odrzucenia wysłanych przez skarżących środek należy uznać za zatwierdzony przez Komisję. W każdym bądź razie Komisja stworzyła uzasadnione oczekiwanie ze strony beneficjentów środka z powodu odpowiedzi na pisemne pytanie poselskie a także dlatego, że poinformowała skarżących o wstępnym stanowisku, o którym nieformalnie powiadomiła również władze włoskie.

(45) Jeżeli chodzi o art. 149 ust. 4 ustawy TUIR władze włoskie twierdzą, że pomimo tego, co sugeruje treść artykułu, instytucje kościelne i amatorskie kluby sportowe mogą utracić swój status podmiotu niekomercyjnego. W takim przypadku podmioty te nie będą już korzystać z żadnych ulg podatkowych.

(46) Spośród 80 zainteresowanych stron trzecich 78 z nich (zwanych dalej „78 zainteresowanymi stronami”) zgadza się z władzami włoskimi, natomiast dwie trzecie strony (zwane dalej „dwoma zainteresowanymi stronami” lub „skarżącymi”) spośród pierwotnych skarżących uważa, że zarówno podatek ICI, jak i art. 149 ust. 4 ustawy TUIR stanowią bezprawne środki pomocy państwa, niezgodne z rynkiem wewnętrznym. Argumenty 78 zainteresowanych stron zostaną odpowiednio przedstawione wraz ze stanowiskiem władz włoskich, natomiast argumenty skarżących będą rozpatrywane oddzielnie.

4.1. Uwagi władz włoskich i 78 zainteresowanych stron

4.1.1. Podatek ICI: szczególnych rodzajów działalności prowadzonej przez podmioty niekomercyjne nie można uznać za działalność gospodarczą

(47) Władze włoskie oraz 78 zainteresowanych stron utrzymują, że szczególnych rodzajów działalności prowadzonej przez podmioty niekomercyjne korzystające ze zwolnienia z podatku ICI nie można uznać za działalność gospodarczą. Twierdzą one, że wspomniane rodzaje działalności — głównie ukierunkowanej na bardzo szczególne kategorie odbiorców — nie stanowią oferty towarów lub usług na rynku i w związku z tym nie

konkurują z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorstwa komercyjne. W związku z tym podmiotów niekomercyjnych, działających w sektorach interesu publicznego, nie można uznać za przedsiębiorstwa, co jest warunkiem zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE.

(48) Według władz włoskich i niektórych z 78 zainteresowanych stron te rodzaje działalności w większości przypadków posiadają szczególne cechy charakterystyczne. Na przykład, są prowadzone w interesie publicznym lub w celach solidarności, nieodpłatnie lub za obniżoną opłatą. W świetle szczególnych cech i celów podmiotów niekomercyjnych, o których mowa, nie jest możliwe zakwalifikowanie ich jako przedsiębiorstwa.

4.1.2. Podatek ICI: środek jest uzasadniony logiką włoskiego systemu podatkowego

(49) Władze włoskie i 78 zainteresowanych stron uznają, że zwolnienie z podatku ICI nie stanowi odstępstwa od ogólnego systemu podatkowego, lecz jedynie przedstawia stosowanie zasad przewodnich tego systemu.

(50) Władze włoskie i zainteresowane strony utrzymują, że jest to spójne z logiką włoskiego systemu podatkowego, aby rozróżnić opodatkowanie działalności gospodarczej i dochodowej z jednej strony, a z drugiej strony działalności związanej z pomocą społeczną, działalności charytatywnej, religijnej lub podobnej prowadzonej przez podmioty w szczególnym celu⁽¹⁸⁾. Działalność tych ostatnich jest oparta na zasadzie solidarności, która jest fundamentalna dla przepisów prawa krajowego oraz przepisów prawa UE. Dokonując wspomnianego rozróżnienia prawodawca miał na celu jedynie uwzględnienie różnej prawnej i rzeczywistej sytuacji podmiotów prowadzących wspomnianą działalność w interesie publicznym o wysokiej wartości społecznej.

(51) Ponadto to państwa członkowskie określają, które rodzaje działalności leżą w interesie publicznym. Jedynym ograniczeniem dla państwa członkowskiego jest konieczność zapewnienia spójności zróżnicowanego opodatkowania, tj. musi ono być zgodne z logiką całego systemu podatkowego i konieczne jest utworzenie odpowiedniego systemu kontroli. Oba warunki spełniono w przypadku przedmiotowego zwolnienia z podatku ICI.

⁽¹⁸⁾ Ponadto podmioty, o których mowa, działają głównie w ograniczonym obszarze geograficznym (na szczeblu lokalnym), a ich działalność jest ukierunkowana na szczególne kategorie użytkowników/odbiorców.

(52) Uzasadnienie zwolnienia z podatku ICI opiera się na art. 2 i 3 konstytucji włoskiej, w których wymaga się wypełnienia obowiązku politycznej, gospodarczej i społecznej solidarności z obywatelami, oraz art. 38, w którym ustanowiono prawo do opieki społecznej w przypadku ludzi nieposiadających środków koniecznych do utrzymania się. Należy także zwrócić uwagę, że podmioty niekomercyjne wspierają państwo w prowadzeniu szczególnych zadań w interesie społecznym. Państwo zawsze uznawało szczególną rolę wspomnianych podmiotów ponieważ zdaje sobie sprawę, że samo nie byłoby w stanie świadczyć usług w zakresie opieki społecznej, opieki zdrowotnej, kultury, edukacji i sportu.

(53) Władze włoskie twierdziły cały czas, że jak wskazano w okólniku, w celu uzyskania prawa do zwolnienia z podatku ICI należało spełnić łącznie dwa warunki opisane w motywie (25) (wymóg subiektywny i obiektywny).

(54) W odniesieniu do wymogu subiektywnego (tj. posiadania statusu podmiotu niekomercyjnego), a dokładniej do organów religijnych, władze włoskie podkreśliły, że do kategorii podmiotów niekomercyjnych zaliczają się instytucje kościelne posiadające status cywilnoprawny, należące do Kościoła Katolickiego lub innych wyznań⁽¹⁹⁾.

(55) W odniesieniu do wymogu obiektywnego (tj. prowadzenia działalności wymienionych w ustawodawstwie) władze włoskie wskazały, że włoski sąd kasacyjny wielokrotnie orzekł, że w celu zwolnienia z podatku ICI istotne jest uwzględnienie działalności faktycznie prowadzonej w nieruchomości. Oznacza to sprawdzenie, czy działalność nie jest w rzeczywistości prowadzona na zasadach komercyjnych, nawet gdy znajduje się ona na liście działalności zwolnionych⁽²⁰⁾. Ponadto, jak już ustaliła Rada Państwa⁽²¹⁾, jeżeli tylko część całej nieruchomości (nawet jeżeli jest to największa część) wykorzystuje się do jednego z celów, na które zezwalają przepisy prawa, restrykcyjny charakter zwolnienia polega na tym, że ulgi podatkowej nie można udzielić w odniesieniu do całej nieruchomości.

4.1.3. Zakwalifikowanie nowego środka jako istniejącej pomocy

(56) Według władz włoskich podatek komunalny od nieruchomości przedstawia logiczny postęp legislacyjny

w stosunku do poprzednich podatków od majątku, którym zapewnia ciągłość formalną i rzeczową. Zwolnienia nieruchomości wykorzystywanych do szczególnych rodzajów działalności o wysokiej wartości społecznej zawsze były kluczowym elementem całego ustawodawstwa w zakresie nieruchomości od 1931 r., czyli na długo przed wejściem w życie Traktatu EWG.

(57) Władze włoskie i 78 zainteresowanych stron uznają również, że Komisja zatwierdziła zwolnienie z podatku ICI na podstawie pism odrzucających skargę wysłanych do skarżących, o których Włochy zostały poinformowane.

(58) Z tych powodów zwolnienie z podatku ICI, w przypadku uznania go za pomoc, należy uznać za istniejącą pomoc.

4.1.4. Zgodność z rynkiem wewnętrznym

(59) Władze włoskie zdecydowały się nie przedstawiać żadnych uwag na temat ewentualnej zgodności środków na mocy art. 107 ust. 2 i 3 Traktatu lub w sprawie ich ewentualnego zakwalifikowania jako usług ogólnego interesu gospodarczego na podstawie art. 106 ust. 2 i orzecznictwa w sprawie *Altmark*.

(60) Niektóre z 78 zainteresowanych stron utrzymują, że zwolnienie z podatku ICI jest zgodne z art. 106 ust. 2 oraz art. 107. ust. 3 lit. c) Traktatu, ponieważ środek jest niezbędny do prowadzenia działalności użyteczności społecznej w oparciu o zasadę solidarności. Ponadto zwolnienie nie zakłóca w istotny sposób konkurencji i nie ma istotnego wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi.

4.1.5. Uzasadnione oczekiwanie

(61) Władze włoskie twierdzą, że odpowiedzi Komisji skierowane do skarżących w kwestii zwolnienia z podatku ICI, o których Włochy dowiedziały się nieformalnie, stały się podstawą dla uzasadnionego oczekiwania ze strony podmiotów niekomercyjnych w kwestii zgodności zwolnienia z podatku ICI z prawem UE.

(62) Utrzymują również, że odpowiedź Komisji na pisemne pytanie poselskie z 2009 r. w sprawie opodatkowania podmiotów niekomercyjnych stała się podstawą dla uzasadnionego oczekiwania⁽²²⁾.

⁽¹⁹⁾ Według przepisów prawa włoskiego w odniesieniu do wszystkich religii akceptowanych przez państwo, w tym do Kościoła katolickiego, w kwestiach podatkowych cele religijne uznaje się za równoważne z celami charytatywnymi i edukacyjnymi.

⁽²⁰⁾ Zob. wyroki nr 20776 z dnia 26 października 2005 r., 23703 z dnia 15 listopada 2007 r., 5485 z dnia 29 lutego 2008 r. i 19731 z dnia 17 września 2010 r. Zob. także wyrok nr 8495 z dnia 9 kwietnia 2010 r.

⁽²¹⁾ Zob. opinia nr 266 z dnia 18 czerwca 1996 r.

⁽²²⁾ Pytanie pisemne E-177/2009 (Dz.U. C 189, z 13.7.2010).

(63) Oznacza to, że jeżeli Komisja uznała środek za bezprawną i niezgodną pomoc, nie uznając jej za istniejącą pomoc, nie powinna zarządzić odzyskania pomocy, zgodnie z art. 14 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/1999.

(64) Według niektórych osób trzecich odzyskania nie należy zarządzać na podstawie art. 149 ust. 4 ustawy TUIR, ponieważ spowoduje to poważne trudności i obciążenia dla organów krajowych w ilościowym określeniu hipotecznej odniesionej korzyści.

4.1.6. Artykuł 149 ustawy TUIR

(65) W swoich spostrzeżeniach władze włoskie przedstawiły szczegółowy opis szczególnych przepisów podatkowych mających zastosowanie do podmiotów niekomercyjnych, w tym instytucji kościelnych i amatorskich klubów sportowych. Władze włoskie podkreślają, że art. 149 ust. 2 ustawy TUIR zawiera niewyczerpującą listę parametrów, które można uwzględnić⁽²³⁾ w celu zakwalifikowania podmiotu jako organizacji komercyjnej. Nawet jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z tych warunków, podmiot niekomercyjny nie traci automatycznie statusu niekomercyjnego (ponieważ wspomnianych parametrów nie można uznać za domniemania prawne). Fakt, że spełniono wspomniane wymogi wskazuje jedynie, iż działalność prowadzona przez podmiot może potencjalnie mieć głównie charakter komercyjny.

(66) Jak wskazano w okólniku agencji ds. dochodów nr 124/E z dnia 12 maja 1998, instytucje kościelne posiadające status cywilnoprawny można uznać za podmioty niekomercyjne jedynie wówczas, gdy jedyny lub główny zakres ich działalności ma charakter niekomercyjny.

(67) W związku z tym, według Włoch, art. 149 ust. 4 ustawy TUIR wyklucza zastosowanie szczególnych parametrów dotyczących czasu i działalności gospodarczej określonych w art. 149 ust. 1 i 2⁽²⁴⁾. Artykuł 149 ust. 4 ustawy o podatkach dochodowych nie wyklucza możliwości utraty statusu podmiotu niekomercyjnego przez instytucje kościelne. W każdym bądź razie, według niektórych z 78 zainteresowanych stron, środek ten nie sugeruje przeniesienia zasobów publicznych i nie zapewnia żadnej korzyści.

(68) Władze włoskie wyjaśniły, że celem środka jest zachowanie wyłącznej odpowiedzialności ponoszonej przez Włoski Krajowy Komitet Olimpijski za amatorskie kluby sportowe i przez ministerstwo spraw wewnętrznych za nadawanie lub odbieranie statusu cywilnoprawnego instytucjom kościelnym⁽²⁵⁾. Jeżeli jednak podczas kontroli podatkowej wspomnianych instytucji, organy podatkowe ustalą, że prowadzą one głównie działalność komercyjną, niezwłocznie poinformują ministerstwo spraw wewnętrznych lub Włoski Krajowy Komitet Olimpijski. Z kolei organy podatkowe zarządzają odzyskanie różnicy w podatku od przedmiotowego organu.

(69) Władze włoskie potwierdziły, że kontrole przeprowadzono zarówno w instytucjach kościelnych, jak i amatorskich klubach sportowych. W kwestii instytucji kościelnych ministerstwo spraw wewnętrznych także przeprowadziło wymagane kontrole, ale nie wykryło żadnych nadużyć.

4.2. Uwagi dwóch zainteresowanych stron

(70) W swoich uwagach dwie zainteresowane strony⁽²⁶⁾ odnoszą się do wszystkich dokumentów i spostrzeżeń, które do tej pory przedstawiły Komisji podczas postępowań administracyjnych poprzedzających decyzję o wszczęciu postępowania. Według nich dokumenty te stanowią dowód prowadzenia działalności gospodarczej przez instytucje kościelne.

(71) W kwestii zwolnienia z podatku ICI dwie zainteresowane strony wskazują, że zaskarżony środek wprowadzono we Włoszech w 2005 r. Po wejściu w życie dekretu z mocą ustawy nr 203/2005 zwolnienie z podatku ICI miało zastosowanie do podmiotów niekomercyjnych prowadzących działalność wymienioną w ustawodawstwie nawet, gdy miała ona charakter komercyjny⁽²⁷⁾. W następstwie zmian w ustawie o podatku ICI z 2006 r. zwolnienie z podatku ICI miało zastosowanie do tych samych rodzajów działalności, pod warunkiem że nie miała ona wyłącznie charakteru komercyjnego⁽²⁸⁾. Zmiany z 2006 r. nie wyeliminowały jednak charakteru pomocy państwa przedmiotowego środka.

⁽²⁵⁾ Gwarantuje to także zgodność z umowami międzynarodowymi zawartymi pomiędzy Włochami a Stolicą Apostolską w sprawie instytucji kościelnych.

⁽²⁶⁾ Spośród pierwotnych skarżących jedynie Pietro Ferrari i *Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l.* przedstawili uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽²⁷⁾ Dekret z mocą ustawy nr 203/2005; przekształcony w ustawę nr 248 z dnia 2 grudnia 2005 r.

⁽²⁸⁾ Dekret z mocą ustawy nr 223/2006; przekształcony w ustawę nr 248 z dnia 4 sierpnia 2006 r.

⁽²³⁾ Zob. przypis 12.

⁽²⁴⁾ Zob. motyw (31) i nast.

- (72) Sam okólnik przynosił selektywną korzyść podmiotom, które w rzeczywistości należy uznawać za przedsiębiorstwa. W wielu przypadkach możliwość udzielenia zwolnienia z podatku ICI w odniesieniu do rodzajów działalności opisanych w okólniku zależała wyłącznie od tego, czy podmiot generował jakkolwiek zysk. W oparciu o przepisy określone w orzecznictwie UE fakt, czy podmiot jest niekomercyjny, nie ma jednak znaczenia dla potrzeb stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa. W związku z tym okólnik nie rozwiązał kwestii pomocy państwa związanych ze zwolnieniem z podatku ICI, ponieważ zwolnienie to wciąż stosowano w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych prowadzących działalność gospodarczą, ale nie w odniesieniu do podmiotów prowadzących taką samą działalność.
- (73) Według skarżących niemożliwe było w każdym bądź razie, aby uzyskać szczegółowe dane na temat nieruchomości należących do podmiotów, o których mowa, przede wszystkim dlatego, że od podmiotów tych nie wymagano deklaracji dotyczącej nieruchomości zwolnionej z podatku ICI.
- (74) W odniesieniu do art. 149 ust. 4 ustawy TUIR skarżący uznają, że utrata statusu niekomercyjnego przez instytucje kościelne nie jest możliwa.
- (75) W kwestii zwolnienia z podatku ICI i art. 149 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym skarżący zgadzają się ze wstępnymi wnioskami Komisji w sprawie obecności zasobów państwowych i istnienia korzyści oraz selektywności, zakłócenia konkurencji i wpływu na wymianę handlową.
- (76) W kwestii zgodności przedmiotowych środków skarżący zgadzają się z wstępnymi wnioskami Komisji, że art. 107 ust. 2 i art. 107 ust. 3 lit. a), b) i c) Traktatu nie mają zastosowania. Nie zgadzają się jednak w kwestii możliwości zastosowania wyjątku na podstawie art. 107 ust. 3 lit. d) wobec pewnych podmiotów prowadzących działalność wyłącznie edukacyjną, kulturalną i rekreacyjną. Skarżący uznają również, że w przedmiotowej sprawie nie spełniono warunków orzecznictwa *Altmark*.

4.3. Spostrzeżenia władz włoskich w kwestii uwag osób trzecich

- (77) Władze włoskie przekazały swoje spostrzeżenia w kwestii uwag osób trzecich w piśmie z dnia 10 czerwca 2011 r.

(78) Po pierwsze, nawet zakładając, że pewne rodzaje działalności prowadzonej przez podmioty niekomercyjne czerpiące korzyść ze zwolnienia można faktycznie zakwalifikować jako działalność gospodarczą, Komisja musi jeszcze udowodnić, że korzyść ta jest selektywna i nie jest uzasadniona logiką włoskiego systemu podatkowego.

(79) Po drugie, w kwestii ogólnych spostrzeżeń dotyczących okólnika, władze włoskie uznają, że Komisję wzywa się do oceny środka zawierającego zwolnienie z podatku. Oznacza to, że musi ona ocenić kryteria interpretacyjne prawodawstwa wskazanego przez organy krajowe oraz istnienie odpowiedniego systemu kontroli.

(80) W szczególności, w kwestii domniemanych trudności — wspomnianych przez skarżących — w gromadzeniu danych dotyczących nieruchomości należących do podmiotów niekomercyjnych, władze włoskie zwracają uwagę, że wymóg przedstawienia deklaracji dotyczącej podatku ICI zniesiono w 2006 r. Władze włoskie wskazują również, że zarówno system katastralny, jak i bazy danych dotyczących nieruchomości są aktualnie reorganizowane.

(81) Władze włoskie zwracają również uwagę, że art. 149 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym nie jest ani przepisem niezależnym, ani posiadającym zakres przedmiotowy, a przepisem proceduralnym, który jest istotny wyłącznie z punktu widzenia kontroli.

5. NOWE USTAWODAWSTWO W ZAKRESIE PODATKU KOMUNALNEGO OD NIERUCHOMOŚCI

5.1. Opis nowego podatku komunalnego od nieruchomości: IMU

- (82) Jako część tzw. reformy federalizmu budżetowego na podstawie dekretu legislacyjnego nr 23 z dnia 14 marca 2011 r. uznano, że podatek IMU zastąpi podatek ICI z dniem 1 stycznia 2014 r. Dekretem z mocą ustawy nr 201 z dnia 6 grudnia 2011 r., przekształconym w ustawę nr 214 z dnia 22 grudnia 2011 r. Włochy postanowiły przenieść wprowadzenie podatku IMU na 2012 r.

- (83) Wszystkie osoby posiadające nieruchomości są zobowiązane do płacenia podatku IMU. Podstawę opodatkowania oblicza się na podstawie wartości nieruchomości, która jest określana w drodze przyjęcia dochodu katastralnego z nieruchomości i zastosowania kryteriów znajdujących się w art. 5 dekretu o podatku ICI (dekret legislacyjny nr 504/92) wraz z kryteriami określonymi w dekrecie z mocą ustawy nr 201/2011. Mnożniki, które zmieniają się w zależności od katastralnej kategorii nieruchomości, stosuje się do wartości ustalonej zgodnie z powyższymi kryteriami. Stawka podstawowa podatku IMU wynosi 0,76 %.
- (84) W związku z tym system katastralny ma fundamentalne znaczenie w odniesieniu do podatków od nieruchomości. Najmniejszą jednostką mającą znaczenie dla celów katastralnych może być budynek lub część budynku, lub kilka budynków albo obszar, pod warunkiem że nie są one autonomiczne pod względem funkcji i dochodu. We włoskim systemie katastralnym, który powinien zostać zmieniony, zidentyfikowano sześć kategorii nieruchomości. Grupa A obejmuje nieruchomości przeznaczone do celów mieszkaniowych lub podobnych; grupa B obejmuje nieruchomości przeznaczone do użytku zbiorowego, takie jak uczelnie, szpitale, urzędy publiczne, szkoły; grupa C obejmuje nieruchomości przeznaczone do zwykłych celów komercyjnych, takie jak warsztaty, sklepy oraz budynki i lokale użytkowane do uprawiania sportu; grupa D obejmuje nieruchomości przeznaczone do celów specjalnych, takie jak hotele, teatry, szpitale oraz budynki i lokale użytkowane do uprawiania sportu; grupa E obejmuje nieruchomości przeznaczone do celów specjalnych, takie jak usługi transportu drogowego, morskiego i powietrznego, płatne mosty, latarnie morskie, budynki użytkowane do praktyk religijnych. Grupa F obejmuje nieruchomości zarejestrowane w kategoriach fikcyjnych.
- (85) Ze szczególnym odniesieniem do nowego podatku IMU art. 91a dekretu z mocą ustawy nr 1 z dnia 24 stycznia 2012 r., przekształconego w ustawę nr 27 z dnia 24 marca 2012 r., wprowadził szereg zmian w opodatkowaniu nieruchomości należących do podmiotów niekomercyjnych prowadzących szczególną działalność. W szczególności, nowe ustawodawstwo wniosło zmianę z 2006 r. poszerzając zakres zwolnienia z podatku ICI o nieruchomości, w których prowadzi się szczególnie rodzaje działalności „nieposiadającej charakteru wyłącznie komercyjnego”⁽²⁹⁾ (ust. 4) i doprecyzowała, że zwolnienie z podatku IMU ograniczało się do rodzajów działalności wskazanych przez ustawodawstwo⁽³⁰⁾, wykonywanych przez podmioty niekomercyjne na zasadach niekomercyjnych (ust. 1). Dekretem z mocą ustawy nr 1/2012 wprowadzono także szczególne przepisy umożliwiające proporcjonalną opłatę nowego podatku komunalnego od nieruchomości w przypadkach, w których tę samą nieruchomość wykorzystuje się zarówno do działalności komercyjnej, jak i niekomercyjnej. W art. 91a ust. 2 w szczególności stwierdzono, że jeżeli nieruchomość wykorzystuje się zarówno do działalności komercyjnej, jak i niekomercyjnej, od dnia 1 stycznia 2013 r. zwolnienie będzie odnosić się jedynie do części nieruchomości, w której prowadzi się działalność niekomercyjną, jeżeli możliwe jest zidentyfikowanie części nieruchomości poświęconej wyłącznie takiemu rodzajowi działalności. W przypadkach, w których niemożliwa jest identyfikacja autonomicznych części nieruchomości, od dnia 1 stycznia 2013 r. zwolnienie będzie miało zastosowanie proporcjonalnie do niekomercyjnego wykorzystania nieruchomości, jak stwierdzono w deklaracji specjalnej (art. 91a ust. 3). W dekrecie z mocą ustawy nr 1/2012 nie poruszono szeregu aspektów, które zostaną uwzględnione w przyszłym rozporządzeniu wykonawczym, którego przyjęcie jest planowane przez Ministra Gospodarki i Finansów. Wśród wspomnianych aspektów znajdowały się następujące elementy: warunki przedstawienia deklaracji; informacje stosowne dla identyfikacji proporcjonalnego wykorzystania oraz, ze względu na zmiany wprowadzone do dekretu z mocą ustawy nr 174/2012⁽³¹⁾, ogólne i szczególne warunki konieczne dla zakwalifikowania działalności jako wykonywanej na zasadach niekomercyjnych.
- (86) Biorąc pod uwagę korzystną opinię i uwagi Rady Państwa⁽³²⁾, dekretem nr 200 z dnia 19 listopada 2012 r. Minister Gospodarki i Finansów przyjął rozporządzenie wykonawcze w sprawie podatku IMU (zwane dalej „rozporządzeniem”)⁽³³⁾. Określono w nim, kiedy szczególne rodzaje działalności, których dotyczy zwolnienie

⁽²⁹⁾ Artykuł 7 ust. 2a dekretu z mocą ustawy nr 203 z dnia 30 września 2005 r.; art. 91a ust. 4 dekretu z mocą ustawy nr 1/2012.

⁽³⁰⁾ Zob. art. 13 ust. 13 dekretu z mocą ustawy nr 201/2011 oraz art. 9 ust. 8 dekretu legislacyjnego nr 23/2011, który odnosi się do art. 7 ust. 1 lit. i) ustawy o podatku komunalnym od nieruchomości. Zob. motyw 23, aby uzyskać opis art. 7 ust. 1 lit. i) ustawy o podatku komunalnym od nieruchomości.

⁽³¹⁾ Zob. art. 9 ust. 6 dekretu z mocą ustawy nr 174 z dnia 10 października 2012 r., przekształcony, ze zmianami, w prawo nr 213 z dnia 7 grudnia 2012 r. (Dziennik Urzędowy nr 286 z dnia 7 grudnia 2012 r.).

⁽³²⁾ Zob. opinia nr 4802/2012, wydana dnia 13 listopada 2012 r. (sprawa nr 10380/2012).

⁽³³⁾ Dekret nr 200 z dnia 19 listopada 2012 r., opublikowany w Dzienniku Urzędowym nr 274 z dnia 23 listopada 2012 r.

z podatku IMU, zgodnie z określeniem w rozporządzeniu, będą uznawane za wykonywane „na zasadach niekomercyjnych”. Przede wszystkim, jako wymóg ogólny, działalność musi być nienastawiona na zysk; ponadto, zgodnie z przepisami prawa UE, ze względu na swój charakter nie może konkurować z innymi podmiotami gospodarczymi nastawionymi na zysk i musi być zgodna z zasadami solidarności i pomocniczości⁽³⁴⁾. Ponadto odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych (wymogi subiektywne) i w odniesieniu do szczególnej działalności prowadzonej przez te podmioty (wymogi obiektywne) muszą być spełnione równocześnie dwa zestawy kryteriów. W przypadku wymogów subiektywnych w rozporządzeniu określono ogólne warunki, które muszą spełnić podmioty niekomercyjne, aby uzyskać prawo do zwolnienia z podatku IMU⁽³⁵⁾. W szczególności, rozporządzenie stanowi, że umowa lub statut podmiotu niekomercyjnego musi zawierać ogólny zakaz podziału wszelkiego rodzaju zysków, nadwyżki operacyjnej, funduszy lub rezerw. Ponadto wszelkie zyski należy reinwestować wyłącznie w działalność przyczyniającą się do instytucjonalnego celu solidarności społecznej. W przypadku likwidacji podmiotu niekomercyjnego jego aktywa należy przekazać innemu podmiotowi niekomercyjnemu prowadzącemu podobną działalność. W przypadku wymogów obiektywnych⁽³⁶⁾ szczególne cechy określono w odniesieniu do różnych rodzajów działalności opisanych w art. 1⁽³⁷⁾. W odniesieniu do działalności związanej z opieką społeczną i zdrowotną, należy spełnić następujące dwa alternatywne wymogi: a) odbiorca został akredytowany przez państwo i zawarł umowę lub porozumienie z organami publicznymi; działalność jest częścią systemu publicznego lub jego uzupełnieniem. a usługi świadczy się użytkownikom nieodpłatnie lub za kwotę będącą jedynie wkładem w koszt świadczenia usługi powszechnej; b) jeżeli podmiot nie został akredytowany i nie zawarł umowy lub porozumienia, usługi świadczy się nieodpłatnie lub za opłatę symboliczną, która w żadnym wypadku nie może przekroczyć połowy średniej ceny za podobną działalność świadczoną na tym samym obszarze geograficznym na zasadach konkurencyjnych, uwzględniając także brak jakiegokolwiek związku z faktycznym kosztem usługi. W odniesieniu do działalności edukacyj-

nej, należy spełnić jednocześnie następujące trzy wymogi: a) działalność musi dorównywać edukacji publicznej, a szkoła musi stosować niedyskryminującą politykę naboru; b) szkoła musi także przyjmować uczniów niepełnosprawnych, stosować układy zbiorowe pracy, posiadać struktury spełniające stosowne normy i publikować swoje sprawozdania finansowe; c) działalność musi być świadczona nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę, pokrywającą jedynie część faktycznego kosztu usługi, uwzględniając także brak jakiegokolwiek związku z faktycznym kosztem usługi. W przypadku usług zakwaterowania i działalności kulturalnej, rekreacyjnej lub sportowej odbiorca musi świadczyć usługę nieodpłatnie lub za symboliczną opłatą, która w żadnym wypadku nie może przekroczyć połowy średniej ceny podobnej działalności świadczonej na tym samym obszarze geograficznym, uwzględniając także brak jakiegokolwiek związku z faktycznym kosztem usługi.

5.2. Uwagi dwóch zainteresowanych stron dotyczące ustawy o podatku IMU

- (87) Według dwóch stron art. 91a ust. 2 i 3 dekretu z mocą ustawy nr 1/2012 stanowi odstępstwo od zwykłych przepisów dotyczących opodatkowania nieruchomości.
- (88) Po pierwsze, dwóch skarżących przedstawia uwagi dotyczące art. 91a ust.2, zgodnie z którymi, jeżeli nieruchomość jest użytkowana w mieszanych celach, zwolnienie z podatku IMU ma zastosowanie jedynie do części nieruchomości, w której prowadzi się działalność niekomercyjną, jeżeli jest możliwe zidentyfikowanie części wykorzystywanej wyłącznie do takiej działalności. W odniesieniu do pozostałej części nieruchomości, która jest niezależna pod względem funkcji i dochodu, ma zastosowanie art. 2 ust. 41, 42 i 44 dekretu z mocą ustawy nr 262 z dnia 3 października 2006 r. przekształconego w ustawę nr 286 z dnia 24 listopada 2006 r. Przepisy w nich zawarte regulują procedurę mającą zastosowanie do nieruchomości zaliczonych do grupy katastralnej E, których dochód katastralny należy ponownie zakwalifikować i przeszacować. W rzeczywistości, zgodnie z tymi przepisami prawa, do nieruchomości zakwalifikowanych do grupy E (nieruchomości przeznaczone do celów specjalnych)⁽³⁸⁾ nie można włączyć budynków lub części budynków o przeznaczeniu komercyjnym lub przemysłowym, lub użytkowanych do innych celów, jeżeli są one niezależne pod względem funkcji i dochodu.

⁽³⁴⁾ Zob. art. 1 ust. 1 lit. p) rozporządzenia Ministra Gospodarki i Finansów z dnia 19 listopada 2012 r.

⁽³⁵⁾ Artykuł 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki i Finansów z dnia 19 listopada 2012 r.

⁽³⁶⁾ Artykuł 4 rozporządzenia Ministra Gospodarki i Finansów z dnia 19 listopada 2012 r.

⁽³⁷⁾ Dalsze wymogi można znaleźć w definicjach znajdujących się w art. 1 rozporządzenia. W szczególności, w odniesieniu do usług z zakresu zakwaterowania, art. 1 ust. 1 lit. j) rozporządzenia stanowi, że jedynie pewne kategorie osób uzyskują dostęp oraz że okresy otwarcia nie mogą być ciągłe. Mianowicie, w odniesieniu do „zakwaterowania socjalnego”, w rozporządzeniu wskazano, że usługi muszą być skierowane do osób z tymczasowymi lub trwałymi specjalnymi potrzebami lub do osób znajdujących się w niekorzystnej sytuacji ze względu na warunki fizyczne, psychologiczne, gospodarcze, społeczne lub rodzinne. W każdym wypadku zwolnienie nie ma zastosowania do działalności prowadzonej w hotelach lub podobnych zakładach, jak określono w art. 9 dekretu legislacyjnego nr 79 z dnia 23 maja 2011 r. W odniesieniu do działalności w zakresie sportu art. 1 ust. 1 lit. m) przewiduje, że podmioty o których mowa są niedochodowymi stowarzyszeniami sportowymi związanymi z krajowymi związkami sportowymi lub podmiotami promującymi sport zgodnie z art. 90 ustawy nr 289 z dnia 27 grudnia 2002 r.

⁽³⁸⁾ Zob. motyw (84).

(89) Dwie zainteresowane strony wnoszą, że odniesienie do dekretu z mocą ustawy nr 262/2006 zawarte w art. 91a ust. 2 należy rozumieć jako ogólne odniesienie do procedury zmiany klasyfikacji katastralnej. Według tych dwóch stron, jeżeli procedura ustanowiona w dekrete z mocą ustawy nr 262/2006 miałyby zastosowanie jedynie do nieruchomości objętych grupą katastralną E, wymóg „podziału” nieruchomości użytkowanej do różnych celów miałby zastosowanie jedynie do bardzo ograniczonej liczby budynków, tj. budynków należących do kategorii E7 i E9.

(90) Te dwie strony twierdzą również, że deklaracja na podstawie art. 91a ust. 3 może powodować problemy związane z unikaniem opodatkowania oraz że nowe przepisy zostawią organom publicznym zbyt dużą swobodę uznania. Ponadto nowe przepisy będą obowiązywać dopiero od dnia 1 stycznia 2013 r. i w związku z tym Komisja powinna w każdym bądź razie zarządzić odzyskanie bezprawnie przyznanej pomocy w ramach zwolnienia z podatku ICI w okresie 2006–2012.

5.3. Spostrzeżenia władz włoskich w kwestii uwag dwóch stron zainteresowanych

(91) Władze włoskie wyjaśniły, że odniesienie do art. 2 ust. 41, 42 i 44 dekretu z mocą ustawy nr 262/2006 zawarte w art. 91a ust. 2 należy rozumieć jako ogólne odniesienie do rodzaju procedury, której należy przestrzegać przy podziale nieruchomości użytkowanej do różnych celów. Procedura ta ma zastosowanie bez względu na kategorię katastralną.

(92) Włochy wyjaśniły również, że włoski system podatkowy opiera się w zasadzie na obowiązku złożenia deklaracji podatkowej przez podatników i bardzo powszechną praktyką legislacyjną jest pozostawienie regulacji szczególnych aspektów ustawodawstwu wykonawczemu. Ponadto, ponieważ w przepisach prawa przyjętych w marcu 2012 r. wprowadzono nowy system deklaracji dotyczących nieruchomości użytkowanych przez podmioty niekomercyjne, konieczne było przesunięcie terminu wejścia w życie nowego systemu w odniesieniu do tego rodzaju podmiotów.

(93) W kwestii odzyskania należności władze włoskie stwierdziły, że nie jest możliwe, aby zidentyfikować wstecznie, które nieruchomości należące do podmiotów niekomercyjnych użytkowano w celu prowadzenia działalności o charakterze nie tylko komercyjnym (w związku z czym, które podmioty czerpały korzyść ze zwolnienia z podatku ICI). Dane katastralne nie zawierają żadnych informacji dotyczących rodzaju działalności prowadzonej w nieruchomości⁽³⁹⁾. Nie jest także możliwe, aby zidentyfikować na podstawie innych baz danych podatkowych, którą nieruchomość podmioty niepubliczne

użytkowały w celu prowadzenia działalności instytucjonalnej na zasadach nie tylko komercyjnych.

6. OCENA

(94) Aby stwierdzić, czy dany środek stanowi pomoc, Komisja musi ocenić, czy przedmiotowy środek spełnia wszystkie warunki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu. Zgodnie z tym postanowieniem: „z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, 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 z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”. Zgodnie z powyższym przepisem Komisja oceni, czy środek: (i) jest on finansowany przez państwo lub z zasobów państwowych; (ii) przynosi selektywną korzyść; (iii) wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi oraz zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem.

(95) Komisja musi najpierw ocenić na potrzeby przepisów prawa dotyczących konkurencji w UE, czy co najmniej niektóre z podmiotów niekomercyjnych, o których mowa, są rzeczywiście przedsiębiorstwami.

6.1. Kwalifikacja podmiotów niekomercyjnych jako przedsiębiorstw

(96) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja zwróciła uwagę, że podmioty niekomercyjne, których dotyczą przedmiotowe środki, co najmniej częściowo prowadziły działalność gospodarczą i związku z tym na podstawie tej działalności były zakwalifikowane jako przedsiębiorstwa.

(97) Władze włoskie oraz 78 zainteresowanych stron utrzymują, że szczególnej działalności prowadzonej przez podmioty niekomercyjne nie można uznać za działalność gospodarczą. W szczególności uważają, że w kontekście środka podatku ICI działalność, taka jak np. wsparcie dla młodych matek znajdujących się w trudnej sytuacji lub zarządzanie budynkiem w górach, gdzie dzieci z parafii jeżdżą na letnie wakacje nie stanowi działalności gospodarczej. Działalność tego rodzaju, skierowana do ściśle określonych kategorii beneficjentów, nie stanowi zapewnienia towarów lub świadczenia usług na rynku przez podmioty niekomercyjne i nie konkuruje z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorstwa komercyjne. W związku z tym nie należy uznawać wspomnianych podmiotów niekomercyjnych działających w interesie publicznym za przedsiębiorstwa, co jest warunkiem zastosowania art. 107 ust. 1 Traktatu. Ponadto według władz włoskich i niektórych z 78 zainteresowanych stron w wielu przypadkach nie istnieje rzeczywisty rynek takiego rodzaju działalności. Prawie wszystkie ze wspomnianych rodzajów działalności mają szczególne cechy, które można podsumować w następujący sposób:

⁽³⁹⁾ .Zob. także okólnik Agenzia del Territorio nr 4/2006 z dnia 16 maja 2006 r.

- a) świadczy się je nieodpłatnie lub za obniżoną opłatą/po obniżonej cenie;
- b) świadczy się je w ramach solidarności i korzyści społecznej, które nie są objęte zakresem działalności przedsiębiorstw komercyjnych;
- c) mają zmniejszoną zdolność do płacenia podatków w stosunku do przedsiębiorstw komercyjnych, które działają na zasadach rynkowych;
- d) generują deficyty lub niskie zyski; wszelkie zyski trzeba reinwestować zgodnie z celami działalności podmiotu.
- (98) W świetle powyższych cech i szczególnych celów podmiotów niekomercyjnych, o których mowa, nie można uznać tych podmiotów za przedsiębiorstwa.
- (99) Komisja zwraca uwagę, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie przedsiębiorstwa obejmuje każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, niezależnie od statusu prawnego podmiotu oraz sposobu jego finansowania⁽⁴⁰⁾. W związku z tym kwalifikacja indywidualnego podmiotu zależy wyłącznie od charakteru jego działalności. Wspomniana ogólna zasada ma dwie ważne konsekwencje, opisane poniżej.
- (100) Po pierwsze, status podmiotu na podstawie szczególnych krajowych przepisów prawa jest nieistotny. Oznacza to, że jego forma prawna i organizacyjna nie ma znaczenia. W związku z tym nawet podmiot zakwalifikowany na podstawie krajowych przepisów prawa jako stowarzyszenie lub klub sportowy można sklasyfikować jako przedsiębiorstwo na potrzeby art. 107 ust. 1. Jedynym właściwym kryterium jest fakt, czy podmiot, o którym mowa, prowadzi działalność gospodarczą, czy nie.
- (101) Po drugie, zastosowanie przepisów dotyczących pomocy państwa nie zależy od tego, czy podmiot utworzono w celu generowania zysku, ponieważ podmioty niedochodowe również mogą oferować towary i usługi na rynku⁽⁴¹⁾.
- (102) Po trzecie, kwalifikacja podmiotu jako przedsiębiorstwo jest zawsze względna wobec szczególnej działalności. Podmiot prowadzący zarówno działalność gospodarczą, jak i niegospodarczą uznaje się za przedsiębiorstwo jedynie w odniesieniu do pierwszego ze wspomnianych rodzajów działalności.
- (103) Działalnością gospodarczą jest wszelka działalność polegająca na oferowaniu towarów lub usług na rynku. Pod tym względem Komisja uznaje, że cechy charakterystyczne i aspekty wspomniane w motywie (97), wskazane przez Włochy i 78 zainteresowanych stron, które, jak przyznają same strony wskazujące, nie występują we wszystkich przypadkach, nie mogą jako takie wykluczać gospodarczego charakteru przedmiotowych rodzajów działalności.
- (104) Jak już wyjaśniono zgodnie z art. 7 ust. 2a dekretu z mocą ustawy nr 203/2005, zmienionego dekretem z mocą ustawy nr 223/2006 (obecnie uchylonym), rodzaje działalności wymienione w art. 7 ust. 1 lit. i) ustawy o podatku ICI mogą mieć charakter komercyjny, pod warunkiem, że nie miały charakteru wyłącznie komercyjnego. W okólniku z dnia 29 stycznia 2009 r. przedstawiono szereg kryteriów w odniesieniu do każdego rodzaju działalności wymienionego w art. 7 ust. 1 lit. i) służących określeniu, w jakim przypadku każdy z rodzajów działalności należy uznać za mający charakter nie tylko komercyjny. Jeżeli spełniono warunki wymienione w okólniku, podmioty niekomercyjne zwalniano z podatku ICI, nawet jeżeli działalność przez nie prowadzona zawierała aspekty gospodarcze. Jak już stwierdzono w decyzji o wszczęciu postępowania, w sektorze opieki zdrowotnej głównym wymogiem było, aby podmioty niekomercyjne zawarły porozumienie lub umowę z organami publicznymi. Oczywiście jest, że warunek ten nie może jako taki wykluczać gospodarczego charakteru przedmiotowej działalności. Podobnie w odniesieniu do edukacji, szkoła musiała spełniać normy nauczania, być dostępna dla uczniów niepełnosprawnych, stosować układy zbiorowe pracy i niedyskryminującą politykę naboru oraz reinwestować zyski w działalność edukacyjną. Wymogi te również nie wykluczają gospodarczego charakteru działalności edukacyjnej prowadzonej w taki sposób. W odniesieniu do kin wymagane było, aby emitowały one filmy interesu publicznego lub posiadające certyfikat jakości, lub filmy dla dzieci. W odniesieniu usług zakwaterowania wymogiem było, że nie powinny być dostępne dla ogółu społeczeństwa, lecz dla uprzednio określonych kategorii i nie były świadczone przez cały rok. Usługodawca musiał także stosować znacznie niższe ceny niż ceny rynkowe i budynek nie mógł działać jako zwykły hotel. Po raz kolejny wspomniane warunki nie wykluczają gospodarczego charakteru przedmiotowej działalności.

⁽⁴⁰⁾ Zob. m.in. sprawa C-41/90 *Höfner* [1991] Zb.Orz. s. I-1979, pkt 21; sprawa C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze* [2006] Zb.Orz. s. I-289, pkt 107 i nast.

⁽⁴¹⁾ Sprawy połączone 209/78 do 215/78 oraz 218/78 *Van Landewyck* [1980] Rec. 3125, pkt 21; sprawa C-244/94 *FFSA* i in. [1995] Rec. s. I-4013; sprawa C-49/07 *MOTOE* [2008] Zb.Orz. s. I-4863, pkt 27 i 28.

- (105) Komisja zauważa również, że nawet jeżeli w większości przypadków działalność prowadzona jest w interesie publicznym, ten element, jako taki, nie wyklucza gospodarczego charakteru działalności tego rodzaju. W każdym bądź razie, jeżeli działalność ma cel społeczny, sam ten fakt nie wystarczy, aby nie kwalifikować jej jako działalności gospodarczej. Ponadto podmioty niekomercyjne mogą rzeczywiście mieć ograniczoną zdolność do płacenia podatków, lecz nie oznacza to braku jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Czynniki te nie są istotne w odniesieniu do podatku od nieruchomości, który jest oparty na posiadaniu nieruchomości i nie uwzględnia innych elementów zdolności do płacenia podatków.
- (106) W świetle powyższego, biorąc pod uwagę, że sama ustawa z 2005 r. zezwalała na zwolnienie z podatku ICI działalności o charakterze komercyjnym oraz że kryteria określone w okólniku i informacje przedstawione przez Włochy nie są wystarczające, aby wykluczyć gospodarczy charakter prowadzonej działalności, Komisja uznaje, że podmioty niekomercyjne należy zakwalifikować jako przedsiębiorstwa w zakresie, w jakim dotyczy to wspomnianych rodzajów działalności. To samo odnosi się do podmiotów niekomercyjnych na mocy art. 149 ust. 4 ustawy TUIR, które faktycznie mogą prowadzić działalność gospodarczą. Władze włoskie nie wnoszą sprzeciwu wobec drugiego wniosku.
- (107) W każdym wypadku, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości⁽⁴²⁾ Komisja uważa, że w celu zakwalifikowania programu jako pomocy państwa nie jest konieczne wykazanie, że całkowita pomoc indywidualna przyznana w ramach tego programu kwalifikuje się jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. W celu stwierdzenia, że program zawiera elementy pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1, wystarczy wystąpienie sytuacji stanowiących pomoc podczas wdrażania programu. W związku z tym, odpowiednio, w kontekście niniejszej decyzji nie jest konieczne rozważenie charakteru wszystkich poszczególnych rodzajów działalności wymienionych w art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92. Jak już wskazano w motywie (104), Komisja faktycznie ustaliła, że w niektórych z poszczególnych zastosowań zaskarżonego programu pomocy uczestniczyły przedsiębiorstwa.
- (108) W świetle powyższego Komisja uważa, że nie ma powodu odstąpić od stanowiska przyjętego w decyzji w sprawie wszczęcia postępowania: przedmiotowy program uwzględnia także działalność gospodarczą. Szczególne cechy co najmniej niektórych rodzajów działalności powodują, że Komisja może zakwalifikować je jako rodzaje działalności gospodarczej. Ponieważ odbiorcy przedmiotowych środków mogą prowadzić

działalność gospodarczą, jest w związku z tym możliwe zakwalifikowanie ich jako przedsiębiorstwa w zakresie, w jakim dotyczy to wspomnianych rodzajów działalności.

6.2. Zwolnienie z podatku ICI

- (109) W niniejszej sekcji Komisja zbada, czy zwolnienie z podatku ICI udzielone podmiotom niekomercyjnym zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92, w wersji obowiązującej przed zmianami wprowadzonymi przez dekret z mocą ustawy nr 1/2012, było finansowane przez państwo lub za pośrednictwem zasobów państwa; przynosiło selektywną korzyść i było ponadto uzasadnione logiką włoskiego systemu podatkowego; wpływało na wymianę handlową między państwami członkowskimi i zakłócało konkurencję lub groziło jej zakłóceniem.

6.2.1. Zasoby państwowe

- (110) Środek obejmował wykorzystanie zasobów państwowych i rezygnacją z dochodów podatkowych w kwocie odpowiadającej zmniejszonej rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- (111) Strata dochodów podatkowych jest równoważne wykorzystaniu zasobów państwowych w formie wydatków budżetowych. Umożliwiając podmiotom, które można zakwalifikować jako przedsiębiorstwa, zmniejszenie swojego obciążenia podatkowego dzięki zwolnieniu, władze włoskie zrezygnowały z przychodu przysługującego im w przypadku braku zwolnienia z podatku.
- (112) Z powyższych powodów Komisja uznaje, że przedmiotowy środek spowodował stratę zasobów państwowych, ponieważ przewidywał zwolnienie z podatku.

6.2.2. Korzyść

- (113) Zgodnie z orzecznictwem koncepcja pomocy obejmuje nie tylko pozytywne korzyści, lecz także środki, które w różny sposób zmniejszają opłaty z reguły uwzględnione w budżecie przedsiębiorstwa⁽⁴³⁾.
- (114) W związku z tym, ponieważ zwolnienie z podatku ICI zmniejszało opłaty z reguły uwzględnione w kosztach operacyjnych każdego przedsiębiorstwa posiadającego nieruchomość we Włoszech, przynosiło ono podmiotom, o których mowa, korzyść gospodarczą w stosunku do innych przedsiębiorstw nieuprawnionych do korzyści podatkowych.

⁽⁴²⁾ Zob. sprawy C-471/09 P do C-473/09 P *Diputación Foral de Álava i in./Komisja*, nieopublikowane w Zb.Orz., pkt 98; zob. także sprawy C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P *Comitato „Venezia vuole vivere” przeciwko Komisji*, nieopublikowane w Zb. Orz., pkt 130 oraz orzecznictwo tam przytoczone.

⁽⁴³⁾ Sprawa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* [2001] Zb.Orz. s. I-8365, pkt 38.

6.2.3. *Selektywność*

(115) Aby dany środek mógł stanowić pomoc państwa⁽⁴⁴⁾, musi być selektywny w tym sensie, że sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem⁽⁴⁵⁾, aby zakwalifikować krajowy środek podatkowy jako „selektywny”, po pierwsze, konieczne jest zidentyfikowanie powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego mającego zastosowanie w danym państwie członkowskim. Po drugie, selektywność korzyści podatkowej przynoszonej przez przedmiotowy środek należy ustalić w odniesieniu do wspomnianego powszechnego lub normalnego systemu podatkowego. Należy tego dokonać wykazując, że środek stanowi odstępstwo od powszechnego systemu, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celu realizowanego przez system znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Po trzecie, jeżeli odstępstwo ma miejsce, konieczne jest zbadanie, czy wynika ono z charakteru lub ogólnej struktury systemu podatkowego, którego jest częścią, i w związku z tym można je uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą systemu. W tym kontekście, to zadaniem państwa członkowskiego jest wykazanie, że różnice w opodatkowaniu wynikają bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa⁽⁴⁶⁾.

a) System odniesienia

(116) Podatek ICI był podatkiem autonomicznym, należnym co roku gminom. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja stwierdziła, że systemem odniesienia dla oceny zwolnienia z podatku ICI był sam podatek komunalny od nieruchomości. Ani Włochy, ani żadna z pozostałych zainteresowanych stron nie wyraziły sprzeciwu wobec tego wniosku.

(117) W związku z tym Komisja uznaje, że nie ma powodu, aby zmienić stanowisko przyjęte w decyzji o wszczęciu postępowania, mianowicie że systemem odniesienia jest sam podatek ICI.

b) Odstępstwo od systemu odniesienia

(118) Na podstawie prawodawstwa dotyczącego podatku ICI wszystkie osoby prawne posiadające nieruchomość, niezależnie od jej przeznaczenia, są zobowiązane do płacenia podatku ICI⁽⁴⁷⁾. W art. 7 wskazano, które kategorie nieruchomości zwolniono z podatku ICI.

(119) Komisja zauważa, że w art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu z mocą ustawy nr 504/92 występuje odstępstwo od systemu odniesienia, na podstawie którego każda osoba posiadająca nieruchomość musiała zapłacić podatek ICI niezależnie od przeznaczenia nieruchomości. Jak przedstawiono powyżej, podmioty niekomercyjne, o których mowa, mogły prowadzić działalność o charakterze komercyjnym, podobnie jak wszelkie inne przedsiębiorstwa prowadzące podobną działalność gospodarczą. W świetle celu realizowanego przez system podatku ICI, tj. opodatkowania posiadania nieruchomości przez gminy, podmioty niekomercyjne znajdowały się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej, co przedsiębiorstwa zobowiązane zapłacić podatek ICI.

(120) Na przykład, zgodnie z warunkami określonymi w okólniku, kina zarządzane przez podmioty niekomercyjne nie tylko na komercyjnych zasadach były uprawnione do zwolnienia z podatku ICI. Wspomniane usługi, oferowane na rynku na usystematyzowanych zasadach i za wynagrodzeniem, mimo wszystko stanowią działalność gospodarczą. Nie ulega wątpliwości, że w przypadkach, w których rodzaje działalności wymienione w art. 7 ust. 1 lit. i) prowadziły podmioty niekomercyjne, podmioty te odnosiły korzyść ze zwolnienia z podatku ICI w odniesieniu do nieruchomości, w której prowadzono daną działalność, pod warunkiem, że spełniane były minimalne wymogi określone w okólniku. Podmioty komercyjne nie uzyskały tego samego zwolnienia z podatku, nawet jeżeli prowadziły taką samą działalność i spełniały warunki określone w okólniku w odniesieniu do charakteru filmów.

(121) Komisja uznaje zatem, że zwolnienie z podatku ICI na podstawie art. 7 ust. 1 lit. i) w wersji obowiązującej przed wprowadzeniem poprawek dekretem z mocą ustawy nr 1/2012 stanowiło odstępstwo od systemu odniesienia i stanowiło środek selektywny w rozumieniu orzecznictwa.

c) Uzasadnienie ze względu na charakter i ogólną strukturę systemu podatkowego

(122) Ponieważ Komisja uznaje, że przedmiotowe zwolnienie z podatku jest selektywne, musi ona ocenić, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, czy jest ono uzasadnione charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, którego jest częścią. Środek stanowiący odstępstwo od stosowania ogólnego systemu podatkowego można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie może wykazać, że środek wynika bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa.

⁽⁴⁴⁾ Zob. sprawa C-66/02 *Włochy przeciwko Komisji* [2005], Zb.Orz. s. I-10901, pkt 94.

⁽⁴⁵⁾ Zob. m.in. Sprawa C-88/03 *Portugalia przeciwko Komisji* [2006] Zb.Orz. s. I-7115, pkt 56; sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, nieopublikowane, pkt 49.

⁽⁴⁶⁾ Zob. sprawa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* oraz *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* [2001] Rec. s. I-8365, pkt 42.

⁽⁴⁷⁾ Artykuły 1–3 dekretu legislacyjnego nr 504/92.

- (123) Władze włoskie, wspierane przez 78 zainteresowanych stron, uznają, że zwolnienie z podatku ICI wiąże się ze stosowaniem zasad przewodnich włoskiego systemu podatkowego. Według nich różnice w opodatkowaniu rodzajów działalności o dużej wartości społecznej oraz świadczonych w interesie publicznym są spójne z logiką systemu podatkowego. Działalność tego rodzaju jest inspirowana zasadą solidarności, która jest fundamentalną zasadą zarówno w świetle przepisów prawa krajowego, jak i przepisów prawa UE. Ponadto podmioty niekomercyjne, o których mowa, pełnią wspólnie z państwem szczególne funkcje społeczne. Uzasadnienie zwolnienia z podatku ICI opiera się na art. 2 i 3 konstytucji włoskiej, w których wymaga się wypełnienia obowiązku politycznej, gospodarczej i społecznej solidarności wobec obywateli, oraz art. 38, w którym ustanowiono prawo do opieki społecznej dla ludzi nieposiadających środków koniecznych do utrzymania się.
- (124) W tym kontekście Komisja uznaje, że władze włoskie nie wykazały, czy przedmiotowy środek wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad włoskiego systemu podatkowego. Artykuły konstytucji włoskiej przywołane przez Włochy nie odnoszą się w rzeczywistości do jakiegokolwiek zasady przewodniej włoskiego systemu podatkowego, lecz jedynie do ogólnych zasad solidarności społecznej.
- (125) Po drugie, Komisja zauważa, że cel realizowany przez środki państwowe nie jest wystarczający, aby wykluczyć te środki z możliwości zakwalifikowania ich jako „pomocy” w rozumieniu art. 107 Traktatu⁽⁴⁸⁾. Jak orzekł wielokrotnie Trybunał, w art. 107 ust. 1 TFUE nie dokonuje się rozróżnienia na przyczyny i cele środków pomocy państwa, lecz definiuje się je w zależności od ich następstw⁽⁴⁹⁾. W świetle powyższego Komisja ponadto zauważa, że posiadanie celu społecznego i prowadzenie działalności w interesie publicznym nie wystarczy, aby wykluczyć przedmiotowy środek z możliwości zakwalifikowania go jako pomocy.
- (126) Po trzecie, Komisja zauważa również, że jak już stwierdzono, środek tworzący wyjątek w stosowaniu ogólnego systemu podatkowego można uzasadnić, jeżeli wynika on bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad systemu (odniesienia) podatkowego, w tym wypadku podatku ICI. W tym kontekście, jak stwierdzono w pkt 26 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej⁽⁵⁰⁾, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, zewnętrznymi celami wyznaczonymi dla konkretnego systemu podatkowego (w szczególności cele społeczne albo regionalne), a z drugiej strony, celami, które same w sobie są właściwe systemowi podatkowemu. W związku z tym zwolnienia wynikające z celów niezwiązanych z podatkowym systemem odniesienia nie mogą pomijać wymogów zawartych w art. 107 ust.1 Traktatu⁽⁵¹⁾. Głównym celem przedmiotowego systemu podatkowego jest zbieranie dochodów dla sfinansowania wydatków państwa⁽⁵²⁾ poprzez opodatkowanie posiadania nieruchomości. W związku z tym Komisja uznaje, że cele społeczne realizowane przez podmioty objęte zwolnieniem z podatku ICI nie są objęte logiką systemu podatku ICI i nie można ich na pierwszy rzut oka wykorzystać do uzasadnienia selektywności środka.
- (127) Po czwarte, zgodnie z orzecznictwem⁽⁵³⁾, oceniając, czy środek można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą systemu krajowego, którego jest on częścią, konieczne jest określić nie tylko, czy środek stanowi nieodłączną część istotnych zasad systemu podatkowego mającego zastosowanie w zainteresowanym państwie członkowskim, lecz także, czy jest on zgodny z zasadami spójności i proporcjonalności. Biorąc jednak pod uwagę, że przedmiotowy środek nie wynika bezpośrednio z podstawowych zasad podatkowego systemu odniesienia. Komisja uznaje za zbędne analizowanie system kontroli ustanowionego przez Włochy w celu zapewnienia zgodności z warunkami zwolnienia z podatku ICI w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych, w wersji przedstawionej przez władze włoskie. W każdym wypadku różne opodatkowanie podmiotów niekomercyjnych, wprowadzone przez przedmiotowy środek, nie jest ani konieczne, ani proporcjonalne pod względem logiki systemu podatkowego.
- (128) W świetle motywów (122)–(127) Komisja stwierdza, że selektywny charakter przedmiotowego środka podatkowego nie jest uzasadniony charakterem systemu podatkowego. W związku z tym należy uznać, że kwestionowany środek przynosi selektywną korzyść podmiotom niekomercyjnym prowadzącym szczególną działalność.

⁽⁴⁸⁾ Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, pkt 67; zob. także sprawa C-487/06 *British Aggregates* przeciwko Komisji [2008] Zb.Orz. s. I-10505, pkt 84.

⁽⁴⁹⁾ Sprawa C-487/06 *British Aggregates* przeciwko Komisji [2008] Zb.Orz. s. I-10505, pkt 85.

⁽⁵⁰⁾ Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3.

⁽⁵¹⁾ Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, pkt 70.

⁽⁵²⁾ Zob. pkt 26 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej.

⁽⁵³⁾ Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, pkt 73 i nast.

6.2.4. Wpływy na wymianę handlową między państwami członkowskimi i zakłócenie konkurencji

- (129) Art. 107 ust. 1 Traktatu zabrania pomocy, która ma wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi i która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości⁽⁵⁴⁾, aby zakwalifikować działanie krajowe jako pomoc państwa, nie jest konieczne, aby Komisja określiła faktyczny wpływ pomocy na wymianę handlową między państwami członkowskimi oraz zaistnienie rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz aby jedynie zbadała, czy pomoc może mieć wpływ na wymianę handlową i zakłócać konkurencję. Należy również zauważyć, jak wyjaśniono w motywie (107) powyżej, że w celu zakwalifikowania programu jako pomocy państwa nie jest konieczne wykazanie, że wszystkie poszczególne przypadki pomocy przyznanej w ramach tego programu kwalifikuje się jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. W związku z tym w celu stwierdzenia, że program zawiera elementy pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1, wystarczające jest wystąpienie sytuacji stanowiących pomoc podczas wdrażania programu.
- (130) Co się tyczy szczególnie warunku, że musi wystąpić wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, z orzecznictwa wynika, iż udzielenie pomocy przez państwo członkowskie w postaci ulgi podatkowej na rzecz niektórych podatników należy uznać za mogące mieć wpływ na wymianę handlową i w związku z tym, za spełniające wspomniany warunek, jeżeli podatnicy prowadzą działalność gospodarczą w dziedzinie tego rodzaju handlu, lub można przyjąć, że konkurują z podmiotami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich⁽⁵⁵⁾. Gdy ponadto pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurencyjnych w handlu wewnątrz UE, należy uznać, że ma ona wpływ na przedsiębiorstwa konkurencyjne. Co więcej, nie jest konieczne, aby przedsiębiorstwo będące beneficjentem prowadziło działalność związaną z handlem wewnątrz UE. Gdy państwo członkowskie udziela pomocy przedsiębiorstwu, jego aktywność na rynku krajowym może zostać zachowana lub zwiększona w wyniku udzielenia pomocy, przez co zmniejsza się możliwość wejścia na rynek w tym państwie członkowskim przedsiębiorstw mających siedzibę w innym państwie członkowskim.
- (131) W odniesieniu do warunku zakłócenia konkurencji należy pamiętać, że w zasadzie pomoc, która ma na celu zwolnienie przedsiębiorstwa z kosztów, jakie w normalnych warunkach przedsiębiorstwo musiałoby ponieść w związku z codziennym zarządzaniem lub zwykłą działalnością, zakłóca warunki konkurencji⁽⁵⁶⁾.
- (132) Władze włoskie nie przedstawiły jakichkolwiek uwag w tej kwestii. Niektóre z 78 zainteresowanych stron uważają, że zwolnienie z podatku ICI nie może mieć znaczącego wpływu na wymianę handlową lub wywołać zakłócenia konkurencji, biorąc pod uwagę szczególne cechy charakterystyczne beneficjentów programu oraz sposób prowadzenia przez nich działalności, której dotyczy zwolnienie.
- (133) Komisja nie zgadza się z poglądami przedstawionymi przez strony zainteresowane, według których przedmiotowe zwolnienie, udzielone podmiotom niekomercyjnym działającym na szczeblu lokalnym, nie miało znaczącego wpływu na wymianę handlową i nie wywołało zakłócenia konkurencji. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w rzeczywistości niekorzystny wpływ na wymianę handlową wymaga jedynie określenia, czy przedsiębiorstwo odnoszące korzyść jest aktywne na rynku otwartym na konkurencję (przywóz lub wywóz towarów lub międzynarodowe świadczenie usług)⁽⁵⁷⁾. Nieistotne jest, czy dotknięte rynki mają zasięg lokalny, regionalny, krajowy lub ogólnounijny. Nie definicja merytorycznie lub geograficznie właściwych rynków, lecz ewentualny negatywny wpływ na handel wewnątrzunijny jest tu rozstrzygającym czynnikiem. Stosunkowo niewielka kwota pomocy lub stosunkowo mały rozmiar przedsiębiorstwa otrzymującego pomoc nie wyklucza w związku z tym możliwości istnienia wpływu na handel wewnątrz UE⁽⁵⁸⁾. W rzeczywistości zarówno niewielka kwota pomocy, jak i niewielki rozmiar przedsiębiorstw odnoszących korzyść nie wykluczają wystąpienia pomocy⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁴⁾ Zob. sprawa C-372/97 *Włochy przeciwko Komisji* [2004] Rec. s. I-3679, pkt 44; sprawa C-148/04 *Unicredito Italiano* [2005] Zb.Orz. s. I-11137, pkt 54; sprawa C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze* [2006] Zb.Orz. s. I-289, pkt 140; sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, nieopublikowane, pkt 78; sprawa T-303/10 *Wam Industriale Spa przeciwko Komisji*, nieopublikowane, pkt 25 i nast.

⁽⁵⁵⁾ Sprawa C-88/03, *Portugalia przeciwko Komisji*, pkt 91; i sprawa C-172/03 *Heiser* [2005] Zb.Orz. s. I-1627, pkt 35; sprawa C-494/06 P, *Komisja przeciwko Wam* [2009] Zb.Orz. s. I-3639, pkt 51.

⁽⁵⁶⁾ Zob. sprawa T-298/97 *Alzetta* [2000] Rec. s. II-2319, pkt 93 i nast.

⁽⁵⁷⁾ Zob. sprawa C-142/87 *Belgia przeciwko Komisji* [1990] Rec. s. I-959, „*Tubemeuse*”, pkt 43; sprawy połączone C-278/92 do C-280/92 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1994] Rec. s. I-4103, pkt 42, i sprawa C-280/00 *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg* [2003] Rec. s. I-7747, pkt 81.

⁽⁵⁸⁾ Sprawa T-171/02 *Sardegna przeciwko Komisji* [2005] Zb.Orz. s. II-2123, pkt 86 i nast.; sprawa C-113/00 *Hiszpania przeciwko Komisji* [2002] Rec. s. I-7601, pkt 30; sprawa T-288/97, *Friuli Venezia Giulia przeciwko Komisji* [2001] Rec. s. II-1169, pkt 44 i 46.

- (134) W przedmiotowej sprawie Komisja zauważa, że co najmniej kilka sektorów czerpiących korzyść ze zwolnienia z podatku ICI, takich jak zakwaterowanie i usługi w zakresie opieki zdrowotnej, podlegały i nadal podlegają konkurencji i handlowi wewnątrz UE. W odniesieniu do przedmiotowego środka Komisja uznaje, że spełniono warunki określone w orzecznictwie, ponieważ środek stanowi korzyść w rozumieniu finansowania działalności podmiotów, o których mowa, zwalniającą wspomniane podmioty z ponoszenia kosztów, które by w normalnych warunkach poniosły. W związku z tym środek ten może zakłócać konkurencję.
- (135) W związku z tym Komisja stwierdza, że przedmiotowy środek może mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi i zakłócać konkurencję w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- 6.2.5. *Wniosek w sprawie kwalifikacji kwestionowanego środka*
- (136) W świetle powyższego Komisja uważa, że przedmiotowy środek spełnia warunki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu i w związku z tym należy uznać go za pomoc państwa.
- 6.2.6. *Zakwalifikowanie środka jako nowej pomocy*
- (137) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że zwolnienie z podatku ICI na podstawie art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92 stanowiło nową pomoc. Podatek ICI, roczny podatek płacony gminom, wprowadzono w 1992 r. Nie zgłoszono go Komisji ani nie został on zatwierdzony przez Komisję. Zwolnienie miało zastosowanie do szerokiego zakresu rodzajów działalności, które były otwarte na konkurencję w czasie jego wprowadzenia.
- (138) Włochy twierdzą, że podejście przyjęte przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania jest nieodpowiednie oraz że jeżeli zwolnienie z podatku ICI zostało uznane za pomoc, należało je zakwalifikować jako istniejącą pomoc. Władze włoskie utrzymują, że podatek ICI przedstawia logiczne następstwo prawne w stosunku do poprzednich podatków od majątku, którym zapewnia ciągłość formalną i rzeczową. Zwolnienia nieruchomości wykorzystywanych do szczególnych rodzajów działalności o wysokiej wartości społecznej zawsze były podstawowym elementem wszelkich podatków od nieruchomości wprowadzanych od 1931 r., czyli na długo przed wejściem w życie Traktatu EWG.
- (139) Władze włoskie twierdzą również, że odpowiedzi Komisji skierowane do skarżących w kwestii zwolnienia z podatku ICI, o których formalnie poinformowano Włochy, stały się podstawą uzasadnionego oczekiwania ze strony podmiotów niekomercyjnych w kwestii zgodności zwolnienia z podatku ICI z przepisami prawa UE.
- (140) Włochy przedstawiły szczegółowy opis podatków od nieruchomości obowiązujących przed podatkiem ICI. W 1931 r. w jednolitej ustawie w sprawie finansów lokalnych Włochy wprowadziły podatki od szczególnej i ogólnej modernizacji. Następnie w 1963 r., ustawą nr 246 z dnia 5 marca 1963 r., wprowadzono podatek od wzrostu wartości terenów zabudowy. Podatek od wzrostu wartości nieruchomości (tzw. podatek INVIM) wprowadzono dekretem prezydenckim nr 643 z dnia 26 października 1972 r. Wzrost wartości nieruchomości uwzględniano przy obliczaniu wysokości podatków od szczególnej i ogólnej modernizacji. Podatek z 1963 r. był podobnie ukierunkowany na zysk kapitałowy terenów zabudowy. Zysk kapitałowy podlegał także opodatkowaniu w momencie przeniesienia majątków poprzez akty notarialne *inter vivos* i, ogólnie, co dziesięć lat posiadania nieruchomości. Podatek INVIM wprowadzony w 1972 r. zastąpił zarówno podatek z 1931 r., jak i z 1963 r. Na podstawie przepisów prawa w zakresie podatku INVIM podatnikami były jednostka przekazująca za wynagrodzeniem lub jednostka przejmująca bez opłaty i w każdym przypadku podatek był należny co dziesięć lat. Podatek INVIM zniesiono wraz z wprowadzeniem podatku ICI. Według Włoch analiza ta przedstawia ścisłą ciągłość pomiędzy różnymi instrumentami podatku od nieruchomości stosowanymi od 1931 r. Włochy zauważają również, że w przepisach dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości zawsze brano pod uwagę rodzaj działalności prowadzonej przez podmioty uprawnione do zwolnienia. Wzrost liczby kategorii beneficjentów zwolnionych z podatku na przestrzeni lat wynika z poszerzenia zakresu podmiotów prowadzących działalność w interesie publicznym.
- (141) Komisja nie uważa argumentów władz włoskich za prawidłowe. Po pierwsze, Komisja zwraca uwagę, że podatek ICI różni się całkowicie od wcześniejszych podatków od nieruchomości, które zastępuje. W każdym razie istnieje szereg różnic merytorycznych pomiędzy podatkiem ICI a poprzednimi podatkami w kwestii podatników, podstawy opodatkowania i zdarzeń będących uzasadnieniem obowiązku zapłaty wspomnianych podatków. Na przykład przed wprowadzeniem podatku ICI wysokość podatków od nieruchomości obliczano na podstawie zysku kapitałowego nieruchomości, natomiast podatek ICI obliczano na podstawie wartości katastralnej nieruchomości. Ponadto podatek ICI musiała zapłacić

każda osoba fizyczna lub prawna posiadająca nieruchomości, natomiast podatek INVIM był należny od jednostki przekazującej za wynagrodzeniem lub jednostki przejmującej bez opłaty. Ponadto podatek ICI należało płacić co roku, natomiast podatek INVIM płacono z reguły co dziesięć lat. W świetle powyższego Komisja uznaje, że zmiany wprowadzone z czasem, a w szczególności przepisy prawa w zakresie podatku ICI, mają wpływ na istotę programu pierwotnego i nie można ich od niego oddzielić, tak by pierwotny program został przekształcony w nowy program pomocy⁽⁶⁰⁾. Komisja nie ma powodu, aby zmieniać stanowisko określone w decyzji o wszczęciu postępowania i potwierdza, że zwolnienie z podatku ICI stanowiło nową pomoc.

(142) W odniesieniu do domniemanego zatwierdzenia środka podatku ICI Komisja zauważa, że Komisja czy Rada nigdy nie zatwierdziły przedmiotowej pomocy. Gdyby miało to miejsce, pomoc zostałaby uznana za istniejącą pomoc zgodnie z art. 1 lit. b) ppkt (ii) rozporządzenia (WE) nr 659/1999. Pism zawierających wstępną ocenę Komisji, które wysłano do skarżących w kontekście postępowania administracyjnego poprzedzającego decyzję o wszczęciu postępowania, nie można uznać za równoważne decyzjom Komisji. Środek można uznać za istniejącą pomoc na podstawie art. 1 lit. b) ppkt (ii) jedynie, gdyby pomoc została zatwierdzona wyraźną decyzją Komisji lub Rady. W każdym razie pismo wysłane skarżącym dnia 15 lutego 2010 r. zostało zaskarżone przez dwóch skarżących przez Sądem i w związku z tym nie uprawomocniło się; skargi wycofano dopiero po wydaniu decyzji w sprawie wszczęcia postępowania. Komisja uznaje zatem, że wobec braku decyzji Komisji lub Rady art. 1 lit. b) ppkt (ii) rozporządzenia (WE) nr 659/1999 nie ma zastosowania. W związku z tym przedmiotowej pomocy nie można uznać za istniejącą pomoc, a wręcz przeciwnie, stanowi ona nową pomoc.

6.2.7. Zgodność z rynkiem wewnętrznym

(143) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że przedmiotowy program pomocy nie kwalifikował się do jakiegokolwiek zwolnienia określonego w art. 107 ust. 2 i 3 Traktatu oraz że władze włoskie nie wykazały, że pomoc można uznać za zgodną z art. 106 ust. 2 Traktatu.

(144) W trakcie procedury władze włoskie nie przedstawiły jakiegokolwiek argumentu wskazującego, że wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 i 3 oraz art. 106 ust. 2 mogą mieć zastosowanie do przedmiotowego programu. Niektóre z 78 zainteresowanych stron uznają, że program był zgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 106 ust. 2 i art. 107 ust. 3 lit. c). W ich opinii zwolnienie było konieczne w odniesieniu do rodzajów działalności prowadzonej w interesie publicznym w oparciu o zasadę solidarności. Dwoje skarżących uznaje, że żaden z wyjątków określonych w Traktacie nie ma zastosowania.

(145) Komisja uważa, że wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 Traktatu, dotyczące pomocy o charakterze socjalnym przyznanej indywidualnym konsumentom, pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi oraz pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec, nie mają zastosowania w przedmiotowej sprawie.

(146) To samo dotyczy zwolnienia przewidzianego w art. 107 ust. 3 lit. a) zezwalającego na pomoc mającą na celu promowanie rozwoju ekonomicznego na obszarach o rażąco niskim poziomie życia lub na których występuje poważne bezrobocie, oraz w regionach wspomnianych w art. 349 z uwagi na ich sytuację strukturalną, gospodarczą i społeczną. Przedmiotowy środek nie może być także postrzegany jako promujący realizację ważnego projektu stanowiącego przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania ani jako sposób na zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce włoskiej, jak przewidziano w art. 107 ust. 3 lit. b).

(147) Zgodnie z art. 107 ust. 3 lit. c) pomoc na rzecz ułatwienia rozwoju pewnych rodzajów działalności gospodarczej można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli nie ma ona niekorzystnego wpływu na warunki wymiany handlowej w stopniu sprzecznym ze wspólnym interesem. Komisja nie otrzymała jednak udokumentowanych informacji umożliwiających ocenę, czy zwolnienie z podatku zapewnione przez oceniany środek odnosiło się do szczególnych inwestycji lub

⁽⁶⁰⁾ Sprawy połączone T-195/01 i T-207/01 *Rząd Gibraltaru przeciwko Komisji* [2002], Rec. s. II-2309, pkt 111.

projektów kwalifikujących do uzyskania pomocy w ramach przepisów i wytycznych UE lub w innych sposób zgodnych z art. 107 ust. 3 lit. c). W związku z tym Komisja nie zgadza się ze stanowiskiem osób trzecich, tłumaczących zgodność środka z art. 107 ust. 3 lit. c) potrzebą umożliwienia podmiotom niekomercyjnym prowadzenia działalności opartej na zasadzie solidarności i posiadającej ważną funkcję społeczną. W szczególności, biorąc pod uwagę charakter korzyści, która jest po prostu powiązana z wysokością rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego za posiadanie nieruchomości, nie można ustalić, czy jest ona konieczna i proporcjonalna, aby osiągnąć cel leżący we wspólnym interesie w każdym indywidualnym przypadku. W związku z tym Komisja uznaje, że przedmiotowego środka nie można uznać za zgodny z rynkiem wewnętrznym na podstawie jakichkolwiek wytycznych opartych na art. 107 ust. 3 lit. c).

(148) Artykuł 107 ust. 3 lit. d) TFUE przewiduje, że pomoc mającą na celu promowanie zachowania kultury i dziedzictwa kulturowego można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli nie wpływa ona na warunki wymiany handlowej i konkurencji w UE w stopniu sprzecznym ze wspólnym interesem. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznaje, że w sprawie niektórych podmiotów, takich jak podmioty niekomercyjne prowadzące działalność wyłącznie edukacyjną, kulturalną lub rekreacyjną, nie było możliwe wykluczenie *a priori*, że ich celem było promowanie zachowania kultury i dziedzictwa kulturowego i że w związku z tym mogły być objęte art. 107 ust. 3 lit. c). Ani Włochy, ani którakolwiek z zainteresowanych stron nie przedstawiły jednak Komisji jakichkolwiek informacji mogących wskazać zgodność przedmiotowego środka z rynkiem wewnętrznym w odniesieniu do szczególnych podmiotów w myśl art. 107 ust. 3 lit. d) ⁽⁶¹⁾. Również w tym kontekście sam charakter korzyści czyni niemożliwym uznanie pomocy za konieczną i proporcjonalną we wszystkich indywidualnych przypadkach.

(149) Ponadto w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja nie wykluczyła, że niektóre z rodzajów działalności czerpiące korzyść z przedmiotowego środka można kwalifikować na podstawie przepisów prawa włoskiego jako

⁽⁶¹⁾ W swoich spostrzeżeniach w kwestii uwag osób trzecich władze włoskie twierdziły, że art. 107 ust. 3 lit. d) może mieć teoretycznie zastosowanie jedynie do pewnych rodzajów działalności wymienionych w art. 7 ust. 1 lit. i). Nie przedstawiono jednak dalszych argumentów wspierających to stwierdzenie.

usługi ogólnego interesu gospodarczego zgodnie z art. 106 ust. 2 i orzecznictwem w sprawie *Altmark*. Niektóre z zainteresowanych stron uznały, że Komisja powinna ocenić środek w ramach art. 106 ust. 2, lecz nie przedstawiły żadnych stosownych informacji na potrzeby analizy. Dwie strony uznają, że środek nie spełnia kryteriów orzecznictwa w sprawie *Altmark*. Biorąc jednak pod uwagę, że ani Włochy ani zainteresowane strony nie przedstawiły żadnych informacji umożliwiających Komisji ocenę środka na podstawie art. 106 ust. 2, Komisja uznaje, że nie jest możliwe określenie, czy którykolwiek rodzaj przedmiotowej działalności można zakwalifikować jako usługi ogólnego interesu gospodarczego na podstawie wspomnianego artykułu. W tym przypadku również nie możliwe jest określenie, czy w każdym indywidualnym przypadku pomoc jest konieczna i proporcjonalna, aby pokryć koszty poniesione z tytułu wykonywania obowiązku usług publicznych lub świadczenia usług ogólnego interesu gospodarczego.

(150) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że przedmiotowy program pomocy jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym.

6.3. Artykuł 149 ust. 4 ustawy TUIR

(151) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że środek, o którym mowa, stanowi pomoc państwa. W poniższej sekcji Komisja zbada, czy środki przewidziane w art. 149 ust. 4 ustawy TUIR stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

(152) Władze włoskie wyjaśniły, że art. 149 ust. 2 ustawy TUIR zawiera niewyłączny wykaz parametrów, które można uwzględnić w celu przeprowadzenia oceny komercyjnego charakteru podmiotu ⁽⁶²⁾. W przypadku spełnienia jednego lub kilku warunków, nie oznacza to automatycznej utraty niekomercyjnego statusu przez podmiot (gdyż parametrów tych nie można uważać za przesłanki prawne), lecz wskazuje na potencjalnie komercyjny charakter działalności prowadzonej przez podmiot. Jeżeli chodzi o instytucje kościelne posiadające status

⁽⁶²⁾ Zob. przypis 12.

cywilnoprawny Włochy zwróciły uwagę, że w okólniku agencji ds. dochodów nr 124/E z dnia 12 maja 1998 r. wyjaśniono, iż instytucje kościelne mogą czerpać korzyści z opodatkowania przyznanego podmiotom niekomercyjnym, jeżeli prowadzona działalność gospodarcza nie jest ich głównym zajęciem. W każdym razie instytucje kościelne o statusie cywilnoprawnym muszą traktować priorytetowo działalność instytucjonalną o znaczeniu głównie wyznaniowym. W związku z tym w myśl art. 149 ust. 4 ustawy TUIR po prostu wykluczone jest zastosowanie określonych parametrów czasowych i handlowych zgodnie z art. 149 ust. 1 i 2 w odniesieniu do instytucji kościelnych i amatorskich klubów sportowych, ale nie wyklucza to utraty statusu niekomercyjnego przez te podmioty.

(153) Władze włoskie podkreśliły, że środek służy zachowaniu wyłącznych kompetencji, jakie przysługują Narodowemu Komitetowi Olimpijskiemu Włoch w odniesieniu do amatorskich klubów sportowych oraz ministerstwu spraw wewnętrznych w odniesieniu do instytucji kościelnych.

(154) W szczególności w odniesieniu do instytucji kościelnych w ustawie nr 222 z dnia 20 maja 1985 r. wdrażającej międzynarodowe porozumienia zawarte między Włochami a Stolicą Apostolską określono m.in. uprawnienia ministerstwa wewnętrznego. Włochy podkreśliły, że ministerstwo spraw wewnętrznych posiada wyłączne kompetencje zarówno w zakresie uznania statusu cywilnoprawnego instytucji kościelnych, jak również cofnięcia tego statusu⁽⁶³⁾. Artykuł 149 ust. 4 ustawy TUIR zawiera zatem potwierdzenie tych wyłącznych kompetencji dzięki uniemożliwieniu organom podatkowym ukrytego unieważnienia statusu cywilnoprawnego instytucji kościelnych. Gdyby ministerstwo spraw wewnętrznych unieważniło cywilnoprawny status instytucji kościelnej, instytucja ta utraciłaby status podmiotu niekomercyjnego i nie mogłaby korzystać już z opodatkowania, jakim objęte są podmioty niekomercyjne. Zgodnie z dekretem prezydenckim nr 361/2000 ministerstwo spraw wewnętrznych za pośrednictwem prefektów sprawdza również, czy instytucje kościelne w dalszym ciągu spełniają wymogi w zakresie zachowania statusu cywilnoprawnego.

(155) W odniesieniu do amatorskich klubów sportowych Włochy potwierdziły, że Narodowy Komitet Olimpijski Włoch jest jedynym podmiotem upoważnionym do kontrolowania, czy kluby skutecznie prowadzą działalność sportową. Władze włoskie wyjaśniły również, że amatorskie kluby sportowe mogą utracić status podmiotu niekomercyjnego, jeżeli Narodowy Komitet Olimpijski Włoch uzna, iż nie prowadzą one amatorskiej działalności sportowej. Amatorskie kluby sportowe muszą

przesłać swoje dane podatkowe na specjalnym formularzu elektronicznej ochrony towarów⁽⁶⁴⁾. Jeżeli amatorskie kluby sportowe nie prowadzą jednak żadnej działalności komercyjnej, nie muszą przedkładać tego formularza. W świetle powyższego władze włoskie wprowadziły odpowiednie instrumenty kontrolowania działalności prowadzonej przez amatorskie kluby sportowe, w tym również pod względem podatkowym.

(156) Włochy wyjaśniły również, że jeżeli organy podatkowe wykryją, że instytucje kościelne i amatorskie kluby sportowe prowadzą głównie działalność komercyjną, natychmiast informują ministerstwo spraw wewnętrznych lub Narodowy Komitet Olimpijski Włoch. Ministerstwo spraw wewnętrznych i Narodowy Komitet Olimpijski prowadzą własne kontrole zgodnie z posiadanymi uprawnieniami ustawowymi. Organy podatkowe jednocześnie dbają, aby deklaracja podatkowa danego podmiotu niekomercyjnego została skorygowana i nakazują zwrot różnicy podatku.

(157) Władze włoskie potwierdziły, że kontrole podatkowe były rzeczywiście przeprowadzane na podmiotach niekomercyjnych⁽⁶⁵⁾. W związku z tym urząd skarbowy wydał niedawno biurom regionalnym określone instrukcje operacyjne dotyczące podmiotów niekomercyjnych⁽⁶⁶⁾. Jeżeli chodzi o instytucje kościelne, ministerstwo spraw wewnętrznych prowadziło również szereg kontroli z urzędu w odniesieniu do tych podmiotów, ale nigdy nie wykryło żadnych przypadków nadużyć.

(158) W świetle powyższego Komisja uznaje, że istnieją instrumenty prawne zapewniające skuteczne zapobieganie lub powstrzymanie nadużywania statusu podmiotu niekomercyjnego przez instytucje kościelne i amatorskie kluby sportowe. Władze włoskie wykazały również, że właściwe organy wykonują swoje uprawnienia kontrolne a instytucje kościelne i amatorskie kluby sportowe mogą utracić status podmiotu niekomercyjnego, jeżeli prowadzą głównie działalność gospodarczą. W związku z tym instytucje kościelne i amatorskie kluby sportowe mogą utracić prawo do opodatkowania przyznanego ogólnie podmiotom niekomercyjnym. W rezultacie nie obowiązuje żaden system „wieczystego statusu niekomercyjnego”, jak twierdzą skarżący. Sam fakt, że określone procedury mają zastosowanie do kontroli przedmiotowych instytucji kościelnych posiadających status cywilnoprawny i amatorskich klubów sportowych nie wiąże się z korzyścią.

⁽⁶³⁾ Jeżeli chodzi o unieważnienie w szczególności zob. art. 19 ustawy nr 222 z dnia 20 maja 1985 r.

⁽⁶⁴⁾ Zob. art. 30 ustawy nr 185 z dnia 29 listopada 2008 r. Zob. również okólnik nr 12/E z dnia 9 kwietnia 2009 r. agencji ds. dochodów oraz decyzja dyrektora agencji ds. dochodów z dnia 2 września 2009 r.

⁽⁶⁵⁾ W latach 2010–2011 Włochy skontrolowały 2 030 podmiotów niekomercyjnych i wydały 5 086 zawiadomień o ustaleniu wysokości podatku.

⁽⁶⁶⁾ Zob. okólnik agencji ds. dochodów nr 20/E z dnia 16 kwietnia 2010 r.

(159) W związku z tym Komisja stwierdza, że na mocy art. 149 ust. 4 ustawy TUIR instytucje kościelne i amatorskie kluby sportowe nie odniosły żadnej korzyści selektywnej. Środek nie stanowi więc pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

6.4. Zwolnienie z podatku IMU

(160) W następstwie wprowadzenia podatku IMU, nowego podatku komunalnego od nieruchomości zastępującego podatek ICI, na żądanie władz włoskich i w świetle uwag skarżących dotyczących tego nowego przepisu Komisja zgodziła się ustalić, czy zwolnienie z nowego podatku IMU w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych prowadzących określone rodzaje działalności jest zgodne z zasadami pomocy państwa. Komisja oceni odpowiednio, czy zwolnienie z przedmiotowego podatku IMU stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1.

(161) Komisja zauważa, że z datą wejścia w życie dekretu z mocą ustawy nr 1/2012, przekształconego w ustawę nr 27/2012, wyjątek na mocy art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92 ma zastosowanie do nieruchomości będących w posiadaniu podmiotów niekomercyjnych tylko wówczas, gdy wymienione w tym artykule rodzaje działalności mają charakter niekomercyjny. Przepisy w zakresie „mieszanego użytkowania” budynków, zarówno w przypadku, gdy części budynku są autonomiczne pod względem funkcji i przychodów, jak również w przypadku, gdy konieczne jest oświadczenie zainteresowanych podmiotów, będą miały zastosowanie od dnia 1 stycznia 2013 r.

(162) Komisja uznaje, że zgodnie z nowymi zasadami przyznania zwolnienia można zagwarantować tylko w przypadku nieprowadzenia działalności komercyjnej. Z tego powodu sytuacje hybrydowe, które zaistniały w wyniku wprowadzenia przepisów dotyczących podatku ICI, a mianowicie prowadzenie działalności komercyjnej w budynkach objętych zwolnieniem z podatku, nie będą miały miejsca w przyszłości.

(163) Ogólnie rzecz biorąc, wykładnia pojęcia działalności gospodarczej zależy m.in. od konkretnych okoliczności, sposobu organizowania działalności przez państwo oraz kontekstu, w jakim jest organizowana. Aby ustalić, że działalność ma charakter niekomercyjny zgodnie z orzecznictwem Unii, konieczne jest zbadanie charakteru, celu i zasad, które określają tę działalność. Możliwość zakwalifikowania niektórych rodzajów działalności jako „społecznych” nie wystarcza, aby wykluczyć gospodarczy charakter działalności. Trybunał Sprawiedliwości również uznał, że pewne rodzaje działalności o znaczeniu

przede wszystkim społecznym można uznać za działalność o charakterze pozagospodarczym, w szczególności w sektorach ściśle związanych z podstawowymi zadaniami i obowiązkami państwa.

(164) Jeżeli chodzi o podatek IMU Komisja uważa jednak, że przede wszystkim istotne jest ustalenie, czy kryteria określone we włoskim ustawodawstwie, dotyczące wykluczenia komercyjnego charakteru działalności uprawniającej do zwolnienia z podatku IMU, są zgodne z pojęciem działalności pozagospodarczej na mocy przepisów UE.

(165) W związku z tym, jak to przedstawiono w motywach powyżej (82) i nast. władze włoskie zatwierdziły niedawno przepisy wykonawcze w rozumieniu art. 91a ust. 3 dekretu z mocą ustawy nr 1/2012. W rozporządzeniu ministra gospodarki i finansów z dnia 19 listopada 2012 r. określono ogólne i szczegółowe wymogi niezbędne w celu ustalenia, kiedy rodzaje działalności wymienione w art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92 prowadzone są na zasadach niekomercyjnych.

(166) Po pierwsze, w art. 1 ust. 1 lit. p) zarządzenia ministerialnego z dnia 19 listopada 2012 r. zdefiniowano pojęcie „zasad niekomercyjnych”. Działalność instytucjonalną uznaje się za działalność prowadzoną zgodnie z zasadami niekomercyjnymi w przypadkach, gdy: (a) ma charakter niedochodowy; (b) zgodnie z zasadami prawa UE ze względu na swój charakter nie stanowi konkurencji dla innych podmiotów gospodarczych prowadzących działalność dochodową; oraz prowadzona jest zgodnie z zasadą solidarności i zasadą pomocniczości. W związku z tym wymóg określony w lit. b) stanowi istotne zabezpieczenie, ponieważ nawiązując wyraźnie do przepisów UE gwarantuje, że prowadzona działalność nie stanowi konkurencji dla innych podmiotów gospodarczych nastawionych na zysk, co stanowi istotną cechę działalności pozagospodarczej⁽⁶⁷⁾.

(167) Po drugie, w art. 3 rozporządzenia określono ogólne wymogi subiektywne, które muszą być uwzględnione w statucie spółki lub w statutach podmiotów niekomercyjnych w celu zagwarantowania, że ich działalnośći prowadzone są zgodnie z zasadami niekomercyjnymi. Kryteria te są następujące: (a) zakaz podziału, nawet pośrednio, wszelkich zysków, nadwyżek operacyjnych, funduszy, rezerw lub kapitału podczas okresu funkcjonowania podmiotu, chyba że prawo stanowi inaczej lub jest

⁽⁶⁷⁾ Sprawa C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze* [2006] Zb.Orz. I-289, pkt 121–123.

to korzystne dla innych podmiotów należących do tej samej struktury i prowadzących ten sam rodzaj działalności; (b) wszelkie zyski i nadwyżki muszą być ponownie inwestowane wyłącznie w rozwijanie działalności, która wspiera solidarność społeczną pod względem instytucjonalnym oraz (c) w przypadku likwidacji podmiotu niekomercyjnego, jego majątek musi zostać przypisany innemu podmiotowi niekomercyjnemu, który prowadzi podobny rodzaj działalności, o ile prawo nie stanowi inaczej.

(168) Po trzecie, w art. 4 rozporządzenia określono dodatkowe wymogi obiektywne, które muszą zostać spełnione, wraz z warunkami określonymi w art. 1 i 3, aby rodzaje działalności wymienione w art. 7 ust. 1 lit. i) ustawy o podatku ICI uznano za prowadzone zgodnie z zasadami niekomercyjnymi.

(169) W szczególności, jeżeli chodzi o działalność związaną z opieką społeczną i zdrowotną rozporządzenie stanowi, że tego rodzaju działalności prowadzone są zgodnie z zasadami niekomercyjnymi, jeżeli jest spełniony co najmniej jeden z poniższych warunków: (a) działalność jest akredytowana przez państwo i prowadzona na podstawie umowy lub porozumienia z państwem, regionami lub władzami lokalnymi oraz stanowi część lub uzupełnienie publicznego narodowego systemu opieki zdrowotnej oraz w jej ramach świadczone są użytkownikom usługi bezpłatne lub za kwotę, która stanowi jedynie wkład w koszty związane ze świadczeniem usługi powszechnej; (b) jeżeli działalność nie została uznana lub nie jest prowadzona na podstawie umowy lub porozumienia, usługi w ramach tej działalności muszą być świadczone nieodpłatnie lub za symboliczną opłatą, która w żadnym wypadku nie może przekraczać połowy średniej ceny za podobne usługi świadczone na tym samym obszarze geograficznym na zasadach konkurencyjnych, uwzględniając również brak jakiegokolwiek związku z rzeczywistymi kosztami świadczenia usługi.

(170) W odniesieniu do pierwszego warunku Komisja zauważa, że zgodnie z wyjaśnieniami władz włoskich, aby skorzystać ze zwolnienia, podmioty, o których mowa, muszą stanowić integralną część narodowego systemu opieki zdrowotnej, który zapewnia powszechne ubezpieczenie i opiera się na zasadzie solidarności. W tym systemie szpitale publiczne są bezpośrednio finansowane ze składek na ubezpieczenie społeczne i innych źródeł państwowych. Szpitale te świadczą usługi nieodpłatnie na podstawie powszechnego ubezpieczenia lub za małą opłatą, która stanowi jedynie niewielki ułamek rzeczywistych kosztów usługi. Podmioty niekomercyjne zaliczane do tej samej kategorii i spełniające te same warunki są

również uważane za integralną część narodowego systemu opieki zdrowotnej⁽⁶⁸⁾. Ze względu na szczególny charakter tej sprawy oraz zgodnie z zasadami określonymi w orzecznictwie Unii⁽⁶⁹⁾, Komisja uznaje, że dane podmioty, które prowadzą działalność opisaną powyżej i spełniają wszystkie wymogi ustawowe, nie kwalifikują się jako przedsiębiorstwa, ponieważ krajowy system Włoch zapewnia system powszechnego ubezpieczenia.

(171) Jeżeli chodzi o drugi warunek, rozporządzenie stanowi, że usługi świadczone w ramach działalności muszą być nieodpłatne lub za symboliczną opłatą. Usługi świadczone nieodpłatnie nie stanowią zazwyczaj działalności gospodarczej. W szczególności ma to miejsce w przypadku, gdy usługi nie stanowią konkurencji w odniesieniu do innych podmiotów gospodarczych, jak określono w art. 1 rozporządzenia. Ta sama zasada odnosi się do usług świadczonych za symboliczną opłatą. W związku z tym, należy zauważyć, że zgodnie z rozporządzeniem opłatę można uznać za symboliczną, jeżeli w żaden sposób nie jest związana z kosztami usługi. Rozporządzenie stanowi również, że ustanowione ograniczenie do połowy średniej ceny pobieranej za podobne usługi świadczone na zasadach konkurencyjnych na tym samym obszarze geograficznym można stosować wyłącznie w celu wykluczenia uprawnienia do zwolnienia (jak wskazują słowa „w żadnym razie”). Nie oznacza to jednak, że dostawcy usług pobierający opłatę poniżej tego progu są upoważnieni do zwolnienia. W związku z tym, biorąc pod uwagę, że działalność związana z pomocą społeczną i opieką zdrowotną również spełnia ogólne i subiektywne wymogi wskazane w art. 1 i 3 rozporządzenia, Komisja stwierdza, że tego rodzaju działalność prowadzona zgodnie z zasadami obowiązującego ustawodawstwa nie stanowi działalności gospodarczej.

(172) Działalność w zakresie kształcenia uznaje się za działalność prowadzoną na zasadach niekomercyjnych, jeżeli spełnionych zostanie szereg warunków. W szczególności działalność musi dorównywać poziomem edukacji publicznej, a szkoła musi stosować niedyskryminującą politykę naboru; b) szkoła musi także przyjmować uczniów niepełnosprawnych, stosować układy zbiorowe pracy, posiadać struktury spełniające obowiązujące

⁽⁶⁸⁾ Zob. w szczególności art. 1 ust. 18 dekretu legislacyjnego nr 502 z dnia 30 grudnia 1992 r.

⁽⁶⁹⁾ Zob. sprawa T-319/99 *FENIN* przeciwko Komisji [2003] Rec. II-357, pkt 39 potwierdzona sprawą C-205/03 P *FENIN* przeciwko Komisji [2006] I-6295; sprawy połączone CC-264/01, C-306/01, C-354/01 i C-355/01 *AOK Bundesverband i in.* [2004] Rec. I-2493, pkt 45–55; zob. również sprawa T-137/10, *CBI* przeciwko Komisji, dotychczas nieopublikowana.

normy i publikować swoje sprawozdania finansowe. Ponadto usługi w ramach działalności muszą być świadczone nieodpłatnie lub za symboliczną opłatą, pokrywającą jedynie ułamek rzeczywistych kosztów usługi, uwzględniając również brak jakiegokolwiek związku z nimi. W związku z tym Komisja przypomina, że zgodnie z orzecznictwem⁽⁷⁰⁾ kursy oferowane przez niektóre instytucje, które stanowią część publicznego systemu kształcenia i są finansowane w całości lub głównie z funduszy publicznych nie są uznawane za działalność gospodarczą. Na pozagospodarczy charakter edukacji publicznej nie wpływa z reguły fakt, że uczniowie i ich rodzice muszą czasami opłacać czesne lub wpisowe, które wchodzi w skład kosztów operacyjnych systemu, pod warunkiem że wkład finansowy stanowi jedynie ułamek rzeczywistych kosztów usługi i dlatego też nie można uznać go za wynagrodzenie za świadczoną usługę. Komisja uznała również w swoim komunikacie w sprawie stosowania reguł Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa w odniesieniu do rekompensaty z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym⁽⁷¹⁾, że zasady te dotyczą przedszkoli, prywatnych i publicznych szkół podstawowych, szkoleń zawodowych, nauczania w szkołach wyższych oraz kształcenia w szkołach wyższych. W świetle powyższego Komisja uważa, że symbolicznej opłaty, o której mowa w rozporządzeniu, stanowiącej jedynie ułamek rzeczywistych kosztów usługi, nie można uznać za wynagrodzenie za świadczone usługi. W związku z tym, w tych szczególnych okolicznościach, uwzględniając ogólne i subiektywne wymogi określone w art. 1 i 3 rozporządzenia oraz szczególne wymogi obiektywne określone w art. 4 Komisja uważa, że usługi w zakresie kształcenia świadczonej przez podmioty, o których mowa, nie można uznać za działalność gospodarczą.

- (173) W odniesieniu do usług zakwaterowania, działalności kulturalnej, rekreacyjnej i sportowej art. 4 rozporządzenia stanowi, że muszą być świadczone nieodpłatnie lub za symboliczną opłatą, która w żadnym wypadku nie może przekraczać połowy średniej ceny naliczonej za podobne usługi świadczone na zasadach konkurencyjnych na tym samym obszarze geograficznym, uwzględniając również brak jakiegokolwiek związku z rzeczywistymi kosztami świadczenia usługi. Wymóg ten jest identyczny z drugim warunkiem ustanowionym w odniesieniu do działalności w zakresie pomocy i opieki zdrowotnej, zbadanym w motywie (171) powyżej, w związku z tym mają zastosowanie te same ustalenia. Jeżeli usługi świadczone są nieodpłatnie, nie uznaje się ich z reguły za działalność gospodarczą. To samo odnosi się do usług świadczonych za symboliczną opłatą. W związku z tym

należy zauważyć, że zgodnie z rozporządzeniem opłatę można uznać za symboliczną, jeżeli w żaden sposób nie jest związana z kosztami usługi. Rozporządzenie stanowi również, że ustanowione ograniczenie do połowy średniej ceny pobieranej za podobne usługi świadczone na zasadach konkurencyjnych na tym samym obszarze geograficznym można stosować wyłącznie w celu wykluczenia uprawnienia do zwolnienia (jak wskazują słowa „w żadnym wypadku”). Nie oznacza to jednak, że dostawcy usług pobierający opłatę poniżej tego progu są uprawnieni do zwolnienia.

- (174) W przypadku usług zakwaterowania i działalności sportowej Komisja zwraca uwagę również na dalsze wymogi oparte na definicjach tego rodzaju działalności zawartych w art. 1 ust. 1 lit. j) i m) rozporządzenia. Jeżeli chodzi o usługi zakwaterowania, w rozporządzeniu ogranicza się zwolnienie do usług świadczonych przez podmioty niekomercyjne, dostępnych tylko dla pewnych grup osób i to nie w sposób ciągły. W szczególności w odniesieniu do „zakwaterowania socjalnego” w rozporządzeniu wskazuje się, że działalność musi być skierowana do osób mających tymczasowe lub trwałe szczególne potrzeby lub osób, które są w niekorzystnej sytuacji ze względu na warunki fizyczne, psychiczne, gospodarcze, społeczne i rodzinne. Podmiot może zażądać uiszczenia symbolicznej opłaty, która w żadnym wypadku nie może przekroczyć połowy średniej ceny naliczanej za podobne usługi świadczone przez podmioty komercyjne na tym samym obszarze geograficznym, uwzględniając również brak jakiegokolwiek związku z rzeczywistymi kosztami świadczenia usługi. W rozporządzeniu określono również, że w żadnym wypadku zwolnienie nie ma zastosowania do działalności prowadzonej w hotelach lub podobnych placówkach zgodnie z art. 9 dekretu legislacyjnego nr 79 z dnia 23 maja 2011 r.⁽⁷²⁾ Zwolnienie nie dotyczy zatem działalności prowadzonej np. w hotelach, motelach, pensjonatach. Ponieważ w przedmiotowej sprawie podmioty niekomercyjne oferujące usługi zakwaterowania muszą spełniać ogólne, subiektywne i obiektywne wymogi określone w art. 1, 3 i 4 rozporządzenia, Komisja stwierdza, że w świetle specyfiki danej sprawy, działalności, która spełnia niniejsze warunki, nie uznaje się za działalność gospodarczą w rozumieniu prawa Unii.

⁽⁷⁰⁾ Sprawa 263/86 *Humbel i Edel* [1988] Rec. 5365, pkt 17 i 18; sprawa C-109/92 *Wirth* [1993] Rec. I-6447, pkt 15 i 16; sprawa C-76/05 *Schwarz* [2007] Zb.Orz. I-6849, pkt 39. Zob. również wyrok Trybunału EFTA z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie E-5/07, *Prywatne Barnehagers Landsforbund* przeciwko *Urzędowi Nadzoru EFTA*, pkt 80–83.

⁽⁷¹⁾ Dz.U. C 8 z 11.1.2012, s. 4.

⁽⁷²⁾ Dekret legislacyjny nr 79 z dnia 23 maja 2011 r. *Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, No 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio-* (Dziennik Urzędowy nr 129 z dnia 6.6.2011 – dodatek zwyczajny nr 139). W art. 9 tego dekretu legislacyjnego następujące placówki określa się mianem hoteli i podobnych struktur: a) hotele; b) motele; c) ośrodki wypoczynkowe; d) apartamenty turystyczne/usługowe; e) internaty; f) sezonowe hotele mieszkalne; g) pensjonaty prowadzone w formie działalności; h) ośrodki odnowy biologicznej; i) wszelkie inne budynki noclegowe o funkcji podobnej do jednej lub kilku powyższych kategorii.

- (175) W związku z tym, biorąc pod uwagę szczególne okoliczności obecnej sprawy oraz fakt, że podmioty niekomercyjne oferujące usługi zakwaterowania i prowadzące działalność kulturalną, rekreacyjną i sportową muszą również spełniać wymogi określone w art. 1 i 3 rozporządzenia Komisja stwierdza, że tego rodzaju działalności prowadzonej zgodnie z prawem nie uznaje się za działalność gospodarczą.
- (176) Na podstawie informacji przedstawionych przez władze włoskie Komisja stwierdza zatem, że w świetle specyficznych i szczególnych cech obecnej sprawy, rodzaje działalności przeanalizowane w poprzednich motywach, prowadzone przez podmioty niekomercyjne w pełnej zgodności z ogólnymi, subiektywnymi i obiektywnymi kryteriami określonymi w art. 1, 3 i 4 rozporządzenia, nie mają charakteru gospodarczego. Z tego powodu podmioty niekomercyjne, o których mowa, prowadzące działalność w pełni zgodną z warunkami określonymi w ustawodawstwie włoskim nie działają jako przedsiębiorstwa w rozumieniu prawa Unii. Uwzględniając, że art. 107 ust. 1 Traktatu ma zastosowanie jedynie do przedsiębiorstw, wynika z tego, że w omawianej sprawie środek nie wchodzi w zakres tego artykułu.
- (177) Ponadto Komisja zauważa, że od dnia 1 stycznia 2013 r. w przypadku hybrydowego użytkowania budynku, według ustawodawstwa włoskiego możliwe jest obliczenie proporcjonalnego użytkowania nieruchomości do celów komercyjnych oraz nałożenie podatku IMU wyłącznie na podmioty gospodarcze. W tym kontekście Komisja zwraca uwagę, że jeżeli podmiot prowadzi zarówno działalność gospodarczą jak i pozagospodarczą, wówczas częściowe zwolnienie, z jakiego korzysta w odniesieniu do części nieruchomości użytkowanej do celów pozagospodarczych nie stanowi korzyści dla tego podmiotu, gdy prowadzi on działalność gospodarczą jako przedsiębiorstwo. W związku z tym środek nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 również w takiej sytuacji.
- Trybunał ustalił, że cel ten zostanie osiągnięty, gdy beneficjent zwróci przyznane mu kwoty, tracąc tym samym przewagę, jaką miał w stosunku do konkurentów na rynku, oraz gdy sytuacja sprzed wypłaty pomocy zostanie przywrócona⁽⁷⁵⁾.
- (179) Na podstawie tego orzecznictwa art. 14 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/99⁽⁷⁶⁾ stanowi, że „w przypadku, gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy przyznanej bezprawnie, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy od beneficjenta”.
- (180) Zatem po uznaniu środka polegającego na zwolnieniu z podatku ICI za pomoc niezgodną z prawem i rynkiem wewnętrznym, należy ją co do zasady odzyskać w celu przywrócenia sytuacji istniejącej na rynku przed przyznaniem pomocy.
- (181) Rozporządzenie (WE) nr 659/99 nakłada jednak ograniczenia w zakresie odzyskania pomocy. W szczególności art. 14 ust. 1 stanowi, że „Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa wspólnotowego”, taką jak ochrona uzasadnionych oczekiwań. Trybunał Sprawiedliwości uznał również jeden wyjątek od obowiązku wykonania decyzji o odzyskaniu nałożonej na państwo członkowskie, a mianowicie istnienie wyjątkowych okoliczności, które całkowicie uniemożliwiają państwu członkowskiemu właściwe wykonanie decyzji⁽⁷⁷⁾.
- (182) Ze względu na fakt, że władze włoskie wskazały te wyjątki w kontekście formalnego postępowania, Komisja musi zbadać, czy mają one zastosowanie do obecnej sprawy w celu określenia, czy wymagane jest odzyskanie.

6.5. Odzyskiwanie

- (178) Zgodnie z Traktatem i utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, gdy Komisja stwierdza, że pomoc jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym, wówczas dysponuje odpowiednimi kompetencjami, aby zdecydować, że przedmiotowe państwo musi znieść lub zmienić formę pomocy⁽⁷³⁾. Trybunał wielokrotnie również wskazywał, że obowiązek zniesienia przez państwo pomocy, uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, służy przywróceniu poprzedniej sytuacji⁽⁷⁴⁾. W tym kontekście
- 6.5.1. *Uzasadnione oczekiwanie*
- (183) Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości i praktyką podejmowania decyzji przez Komisję nakaz odzyskania pomocy narusza ogólną zasadę prawa UE, jeżeli w wyniku działań Komisji istnieje uzasadnione oczekiwanie po stronie beneficjenta, że przyznano mu pomoc zgodnie z prawem UE.

⁽⁷³⁾ Sprawa C-70/72 *Komisja przeciwko Niemcom* [1973] Rec. 813, pkt 13.

⁽⁷⁴⁾ Połączone sprawy C-278/92, C-279/92 i C-280/92 *Hiszpania przeciwko Komisji* [1994] Rec. I-4103, pkt 75.

⁽⁷⁵⁾ Sprawa C-75/97 *Belgia przeciwko Komisji* [1999] Rec. I-030671, pkt 64–65.

⁽⁷⁶⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

⁽⁷⁷⁾ Zawiadomienie Komisji – „Zapewnienie skutecznego wykonania decyzji Komisji nakazujących państwom członkowskim odzyskanie pomocy przyznanej bezprawnie i niezgodnej ze wspólnym rynkiem”, Dz.U. C 272 z 15.11.2007, s. 4, pkt 18.

- (184) Trybunał wielokrotnie orzekał, że prawo do powoływania się na zasadę ochrony uzasadnionego oczekiwania przysługuje każdemu podmiotowi w sytuacji, gdy władze Unii wpłynęły na powstanie tych uzasadnionych oczekiwań. Podmiot nie może jednak powoływać się na uzasadnione oczekiwania, o ile nie otrzymał wyraźnych zapewnień ze strony organu administracyjnego⁽⁷⁸⁾.
- (185) W niniejszej sprawie władze włoskie oraz 78 zainteresowanych stron zasadniczo odwołało się do ochrony uzasadnionego oczekiwania na podstawie odpowiedzi Komisji na pisemne pytanie poselskie z 2009 r.⁽⁷⁹⁾. W swojej odpowiedzi Komisja zadeklarowała, że „przeprowadziła wstępną ocenę i uznała, iż nie było podstaw do dalszego postępowania, ponieważ wydaje się, że postawienie instytucji kościelnych w pozycji konkurencyjnej nie jest wynikiem systemu podatkowego ICF”.
- (186) Komisja utrzymuje, że ta odpowiedź nie daje podstaw do jakichkolwiek uzasadnionych oczekiwań z następujących względów opisanych poniżej.
- (187) Po pierwsze, oświadczenie Komisji było jedynie wynikiem „oceny wstępnej”; Komisja nie stwierdziła, że podjęła decyzję, ale że uznała, iż nie było podstaw do dalszego postępowania. Po drugie, Komisja wyraziła jedynie opinię, że wydaje się mało prawdopodobne, aby zwolnienie z podatku ICI przyniosło jakąkolwiek korzyść instytucjom kościelnym. Po trzecie, pytanie i odpowiedź odnosiły się jedynie do instytucji kościelnych, które stanowią podkategorię podmiotów niekomercyjnych objętych zwolnieniem z podatku ICI.
- (188) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że nie zapewniła określonego, bezwarunkowego i spójnego zapewnienia o takim charakterze, aby beneficjenci tego środka żywili uzasadnione oczekiwania, że program był zgodny z prawem, w takim sensie, że nie podlegał zakresowi przepisów dotyczących pomocy państwa, a zatem wszelkie uzyskane korzyści nie mogły być przedmiotem postępowania dotyczącego odzyskania. Podsumowując, Komisja uważa, że nie złożyła żadnego konkretnego i bezwarunkowego oświadczenia, z którego wynikałoby, że przedmiotowego zwolnienia z podatku ICI nie należy uważać za pomoc państwa.
- (189) Włochy stwierdziły również, że odpowiedzi udzielone skarżącym przez Komisję w sprawie zwolnienia z podatku ICI, o których Włochy zostały nieformalnie poinformowane, stworzyły uzasadnione oczekiwania po stronie podmiotów niekomercyjnych w odniesieniu do zgodności zwolnienia z podatku ICI z prawem UE. Komisja nie zgadza się z opinią Włoch. Pisma zawierające wstępną ocenę, wysłane przez Komisję do skarżących i podane do wiadomości państwa członkowskiego jedynie nieoficjalnie, nie stanowią ostatecznego stanowiska Komisji. Podczas gdy decyzje Komisji są podawane do wiadomości publicznej oraz publikowane w Dzienniku Urzędowym, nie dzieje się tak w przypadku prostej procedury administracyjnej, w której na podstawie dostępnych faktów służby Komisji nie mają poważnych wątpliwości co do zgodności badanych środków. Ponadto dwóch skarżących zakwestionowało przed Sądem pismo wysłane do skarżących w dniu 15 lutego 2010 r., w związku z czym nie stało się ono wersją ostateczną; skargi wycofano dopiero po wydaniu decyzji o wszczęciu postępowania.
- (190) Komisja stwierdza zatem, że w niniejszej sprawie Włochy i 78 zainteresowanych stron nie otrzymały żadnego zapewnienia ze strony żadnej instytucji Unii, które mogłoby usprawiedliwić uzasadnione oczekiwania i tym samym uniemożliwić Komisji nakazanie odzyskania.
- 6.5.2. Wyjątkowe okoliczności: całkowita niemożliwość odzyskania pomocy
- (191) Zgodnie z art. 288 Traktatu państwo członkowskie, do którego skierowana jest decyzja o odzyskaniu, jest zobowiązane do wykonania tej decyzji. Jak wskazano powyżej, istnieje jeden wyjątek od tego zobowiązania, a mianowicie wykazanie przez państwa członkowskie wystąpienia wyjątkowych okoliczności, które całkowicie uniemożliwiają prawidłowe wykonanie tej decyzji.
- (192) Państwa członkowskie zazwyczaj podnoszą ten argument w kontekście dyskusji z Komisją po przyjęciu decyzji⁽⁸⁰⁾. W tym przypadku Włochy już przed przyjęciem decyzji twierdziły, że nie należy nakazywać odzyskania pomocy, ponieważ wdrożenie takiego nakazu będzie całkowicie niemożliwe. Jako że Włochy podniosły tę kwestię w kontekście formalnego postępowania oraz ponieważ ogólna zasada prawa stanowi, że nikt nie może być zobowiązany do wykonania czegoś, co jest niemożliwe, Komisja uważa, że konieczne jest rozwiązanie tej kwestii w niniejszej decyzji.

⁽⁷⁸⁾ Sprawa C-182/03 i C-217/03 *Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji* [2006] Zb.Orz. I-5479, pkt 147.

⁽⁷⁹⁾ Pytanie pisemne E-177/2009 (Dz.U. C 189 z 12.7.2010).

⁽⁸⁰⁾ Sprawa C-214/07 *Komisja przeciwko Hiszpanii* [2008] Zb.Orz. I-8357, pkt 13 i 22.

- (193) Po pierwsze należy przypomnieć, że Trybunał Sprawiedliwości niezmiennie przedstawiał wąską wykładnię pojęcia „całkowitej niemożliwości”. Warunek, zgodnie z którym odzyskanie jest całkowicie niemożliwe, nie zostaje spełniony w przypadku, gdy państwa członkowskie jedynie powiadamiają Komisję o prawnych, politycznych lub praktycznych trudnościach związanych z wykonaniem decyzji⁽⁸¹⁾. Zaakceptowanie „całkowitej niemożliwości” jest możliwe jedynie wówczas, gdy odzyskanie pomocy jest od samego początku obiektywnie i bezwzględnie niemożliwe⁽⁸²⁾.
- (194) W omawianym przypadku władze włoskie twierdzą, że całkowicie niemożliwe byłoby określenie, których nieruchomości należących do podmiotów niekomercyjnych nie użytkowano wyłącznie do prowadzenia działalności komercyjnej, oraz niemożliwe byłoby uzyskanie informacji potrzebnych do określenia kwoty należnego do zapłaty podatku.
- (195) Władze włoskie wyjaśniły, że ze względu na sposób organizacji katastru nieruchomości, nie można ekstrapolować z mocą wsteczną na podstawie katastralnej bazy danych dotyczących nieruchomości należących do podmiotów niekomercyjnych, których nie użytkowano wyłącznie do prowadzenia działalności komercyjnej wskazanej w zwolnieniu z podatku ICI. Nie jest możliwe prześledzenie przebiegu działalności prowadzonej w nieruchomości na podstawie informacji zawartych w katastrze. Innymi słowy na podstawie danych z katastru nie można określić, czy w danej nieruchomości podmiot prowadził działalność komercyjną czy niekomercyjną. W rzeczywistości każda pojedyncza nieruchomość (w tym części nieruchomości posiadające oddzielną klasyfikację) jest zarejestrowana w katastrze tylko na podstawie jej obiektywnego opisu, który uwzględnia fizyczne i strukturalne elementy związane z jej przeznaczeniem.
- (196) Jeżeli chodzi o podatkową bazę danych, a w szczególności zapisy deklaracji podatkowych podmiotów niekomercyjnych, Włochy wyjaśniły, że możliwe było zidentyfikowanie na ich podstawie jedynie nieruchomości użytkowanych wyłącznie na zasadach niekomercyjnych. W tym przypadku w standardowej deklaracji podatkowej w sekcji RB dotyczącej dochodów z budynków należy wskazać budynki generujące dochód bez konieczności wypełniania sekcji RS dotyczącej mieszanych kosztów i dochodów. Z drugiej strony, jeżeli podmiot niekomercyjny posiada nieruchomość, w której prowadzi również działalność komercyjną, wówczas należy wypełnić obie sekcje, tj. RB i RS. W przypadku wskazania większej liczby budynków niż jeden w sekcji RB nie można jednak określić, w której nieruchomości prowadzono działalność generującą dochody wskazane w deklaracji podatkowej. W każdym razie należy zauważyć, że sekcja RS w standardowym formularzu obejmuje dane dotyczące łącznego kosztu i dochodu w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów komercyjnych, jak i niekomercyjnych (towary i usługi wykorzystywane dowolnie do prowadzenia działalności komercyjnej i innego rodzaju działalności). Nawet w przypadku wskazania jednego budynku w sekcji RB z powodu sposobu, w jaki jest zorganizowany system katastralny, nie można uzyskać procentowego podziału pod względem komercyjnego i niekomercyjnego zastosowania budynku, a więc nie jest możliwe określenie, jaką część budynku użytkowano do prowadzenia działalności gospodarczej generującej dochód podany w deklaracji podatkowej.
- (197) W związku z tym Komisja uważa, że władze włoskie wykazały, iż nie można rozpoznać beneficjentów pomocy, a samej pomocy nie można obiektywnie obliczyć ze względu na brak dostępnych danych. Zasadniczo nie można określić na podstawie bazy danych podatkowych i katastralnych nieruchomości należących do podmiotów niekomercyjnych, których nie użytkowano wyłącznie do prowadzenia rodzajów działalności komercyjnej wskazanych w przepisach dotyczących zwolnienia z podatku ICI. W rezultacie nie można uzyskać informacji niezbędnych do obliczenia kwoty podatku do odzyskania. Z tego powodu wykonanie ewentualnego nakazu odzyskania byłoby obiektywnie i bezwzględnie niemożliwe.
- (198) Podsumowując, Komisja uważa, że uwzględniając szczególny charakter tej sprawy, całkowicie niemożliwe byłoby odzyskanie przez Włochy wszelkiej pomocy przyznanej niezgodnie z prawem na podstawie przepisów dotyczących zwolnienia z podatku ICI. Z tego powodu nie należy nakazywać odzyskania pomocy przyznanej w wyniku bezprawnego i niezgodnego zwolnienia z tego podatku komunalnego od nieruchomości.

7. WNIOSEK

- (199) Komisja stwierdza, że Włochy bezprawnie wprowadziły zwolnienie z podatku komunalnego od nieruchomości przewidziane art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92, naruszając art. 108 ust. 3 Traktatu.
- (200) Ze względu na fakt, że nie można określić podstaw zgodności w odniesieniu do omawianego planu, uznaje się go za niezgodny z rynkiem wewnętrznym. W świetle wyjątkowych okoliczności przywołanych przez Włochy nie należy jednak nakazywać odzyskania pomocy, ponieważ Włochy wykazały, że byłoby to całkowicie niemożliwe do wykonania.

⁽⁸¹⁾ Sprawa C-404/00 *Komisja przeciwko Hiszpanii* [2003] Rec. I-6695, pkt 47.

⁽⁸²⁾ Sprawa C-75/97 *Belgia przeciwko Komisji („Maribel F”)* [1999] Rec. I-3671, pkt 86; sprawa C-214/07 *Komisja przeciwko Francji* [2008] Zb.Orz. I-8357, pkt 13, 22 i 48.

(201) Komisja uznaje, że art. 149 ust. 4 ustawy TUIR nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

(202) Podsumowując, w świetle szczególnego charakteru zwolnienia z podatku IMU podmiotów niekomercyjnych prowadzących wyłącznie określone rodzaje działalności niekomercyjnej, zgodnie z warunkami określonymi w ustawodawstwie włoskim, Komisja uznaje, że tego rodzaju działalności nie można uważać za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów dotyczących pomocy państwa, a zatem środek ten nie wchodzi w zakres art. 107 ust. 1 Traktatu,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Pomoc państwa w postaci zwolnienia z podatku ICI, która została w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu przyznana przez Włochy na rzecz podmiotów niekomercyjnych użytkujących nieruchomości w celu prowadzenia wyłącznie rodzajów działalności wymienionych w art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

Artykuł 149 ust. 4 ustawy TUIR nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

Artykuł 3

Zwolnienie z podatku IMU, które zostało przyznane podmiotom niekomercyjnym użytkującym nieruchomości w celu prowadzenia wyłącznie rodzajów działalności wymienionych w art. 7 ust. 1 lit. i) dekretu legislacyjnego nr 504/92, nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

Artykuł 4

Niniejsza decyzja skierowana jest do Republiki Włoskiej.

Sporządzono w Brukseli dnia 19 grudnia 2012 r.

W imieniu Komisji
Joaquín ALMUNIA
Wiceprzewodniczący

ZAŁĄCZNIK 1

**WYKAZ ZAINTERESOWANYCH OSÓB TRZECICH, KTÓRE PRZEDSTAWIŁY UWAGI DOTYCZĄCE
DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA**

Nazwa/Adres

1. Santa Maria Annunciata in Chiesa Rossa, Via Neera 24, Milano, Italia
2. Fondazione Pro-Familia, Piazza Fontana 2, Milano, Italia
3. Pietro Farracci, San Cesareo, Italia
4. Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l., Roma, Italia
5. Parrocchia S. Luca Evangelista, Via Negarville 14, Torino, Italia
6. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Principe Napoli 3, Tortorici (Messina), Italia
7. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Libertà 30, Caronia (Messina), Italia
8. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Matrice, S. Stefano di Camastra (Messina), Italia
9. Parrocchia S. Orsola, Contrada S. Orsola, S. Angelo di Brolo (Messina), Italia
10. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Frazione Galbato, Gioiosa Marea (Messina), Italia
11. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Corso Matteotti 51, Patti (Messina), Italia
12. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italia
13. Istituto Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italia
14. Parrocchia Santi Nicolò e Giacomo, Discesa Sepolcri, Capizzi (Messina), Italia
15. Istituto Diocesano Sostentamento Clero, Via Cattedrale 7, Patti (Messina), Italia
16. Parrocchia Madonna del Buon Consiglio e S. Barbara, Con. Cresta, Naso (Messina), Italia
17. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Frazione Marina, Marina di Caronia (Messina), Italia
18. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Battisti, Militello Rosmarino (Messina), Italia
19. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Monte di Pietà 131, Cesarò (Messina), Italia
20. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza S. Pantaleone, Alcara Li Fusi (Messina), Italia
21. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Oberdan 6, Castell'Umberto (Messina), Italia
22. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza Duomo, Tortorici (Messina), Italia
23. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Roma 33, Mirto (Messina), Italia
24. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Contrada Scala, Patti (Messina), Italia
25. Parrocchia Maria SS. Della Scala, Contrada Sceti, Tortorici (Messina), Italia

26. Parrocchia Maria SS. Della Visitazione, Contrada Casale, Gioiosa Marea (Messina), Italia
27. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Campanile 3, Montagnareale (Messina), Italia
28. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Cappellini 2, Castel di Lucio (Messina), Italia
29. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Piazza Regina Adelasia 1, Frazzanò (Messina), Italia
30. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Contrada Sfaranda, Castell'Umberto (Messina), Italia
31. Parrocchia Maria SS. Di Lourdes, Frazione Gliaca, Piraino (Messina), Italia
32. Parrocchia S. Giuseppe, Contrada Malvicino, Capo d'Orlando (Messina), Italia
33. Parrocchia s. Maria del Carmelo, Piazza Duomo 20, S. Agata Militello (Messina), Italia
34. Parrocchia S. Maria di Gesù, Via Giovanni XXIII 43, Raccuja (Messina), Italia
35. Parrocchia S. Maria Maddalena, Contrada Maddalena, Gioiosa Marea (Messina), Italia
36. Parrocchia S. Maria, Via S. Maria, San Angelo di Brolo (Messina), Italia
37. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via San Michele 5, Patti (Messina), Italia
38. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Roma, Sinagra (Messina), Italia
39. Parrocchia S. Antonio, Via Forno Basso, Capo d'Orlando (Messina), Italia
40. Parrocchia S. Caterina, Frazione Marina, Marina di Patti (Messina), Italia
41. Parrocchia Cattedrale S. Bartolomeo, Via Cattedrale, Patti (Messina), Italia
42. Parrocchia Maria SS. Addolorata, Contrada Torre, Tortorici (Messina), Italia
43. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Risorgimento, San Marco d'Alunzio (Messina), Italia
44. Parrocchia Immacolata Concezione, Frazione Landro, Gioiosa Marea (Messina), Italia
45. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Mazzini 11, Tusa (Messina), Italia
46. Parrocchia Maria SS Assunta, Frazione Torremuzza, Motta d'Affermo (Messina), Italia
47. Parrocchia Maria SS Assunta, Salita Madre Chiesa, Ficarra (Messina), Italia
48. Parrocchia Maria SS. Della Catena, Via Madonna d. Catena 10, Castel di Tusa (Messina), Italia
49. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via N. Donna 2, Pettineo (Messina), Italia
50. Parrocchia Ognissanti, Frazione Mongiove, Mongiove di Patti (Messina), Italia
51. Parrocchia S. Anna, Via Umberto 155, Floresta (Messina), Italia
52. Parrocchia S. Caterina, Vico S. Caterina 2, Mistretta (Messina), Italia
53. Parrocchia S. Giorgio Martire, Frazione S. Giorgio, San Giorgio di Gioiosa M. (Messina), Italia
54. Parrocchia S. Giovanni Battista, Frazione Martini, Sinagra (Messina), Italia
55. Parrocchia S. Lucia, Via G. Rossini, S. Agata Militello (Messina), Italia

56. Parrocchia S. Maria delle Grazie, Via Normanni, S. Fratello (Messina), Italia
 57. Parrocchia S. Maria, Piazzetta Matrice 8, Piraino (Messina), Italia
 58. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Piazza Chiesa Madre, Librizzi (Messina), Italia
 59. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Umberto I, Longi (Messina), Italia
 60. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza S. Nicola, Patti (Messina), Italia
 61. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Ruggero Settimo 10, Gioiosa Marea (Messina), Italia
 62. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via S. Nicolò, S. Fratello (Messina), Italia
 63. Parrocchia Santa Maria e San Pancrazio, Via Gorgone, S. Piero Patti (Messina), Italia
 64. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Convento, S. Fratello (Messina), Italia
 65. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Via Provinciale 7, Caprileone (Messina), Italia
 66. Parrocchia Maria SS Assunta, Via Monachelle 10, Caprileone (Messina), Italia
 67. Parrocchia Maria SS del Tindari, Via Nazionale, Caprileone (Messina), Italia
 68. Parrocchia S. Febronia, Contrada Case Nuove, Patti (Messina), Italia
 69. Parrocchia Maria SS. della Stella, Contrada S. Maria Lo Piano, S. Angelo di Brolo (Messina), Italia
 70. Parrocchia S. Erasmo, Piazza del Popolo, Reitano (Messina), Italia
 71. Parrocchia Maria SS. della Catena, Via Roma, Naso (Messina), Italia
 72. Parrocchia S. Benedetto il Moro, Piazza Libertà, Acquedolci (Messina), Italia
 73. Parrocchia S. Giuseppe, Frazione Tindari, Tindari (Messina), Italia
 74. Parrocchia Santi Filippo e Giacomo, Via D. Oliveri 2, Naso (Messina), Italia
 75. Parrocchia SS. Salvatore, Via Cavour 7, Naso (Messina), Italia
 76. Santuario Maria SS del Tindari, Via Mons. Pullano, Tindari (Messina), Italia
 77. Parrocchia S. Maria Assunta, Via Roma, Galati Mamertino (Messina), Italia
 78. Fondazione Opera Immacolata Concezione O.N.L.U.S., Padova, Italia
 79. Parrocchia San Giuseppe, Piazza Dante 11, Oliveri (Messina), Italia
 80. Parrocchia S. Leonardo, Frazione San Leonardo, Gioiosa Marea (Messina), Italia
-