

## DECIZIA NR. 155/07/COL A AUTORITĂȚII DE SUPRAVEGHERE A AELS

din 3 mai 2007

## privind ajutorul de stat acordat în legătură cu articolul 3 din Legea norvegiană privind compensarea taxei pe valoare adăugată (TVA) (Norvegia)

AUTORITATEA DE SUPRAVEGHERE A AELS <sup>(1)</sup>,

întrucât:

AVÂND ÎN VEDERE Acordul privind Spațiul Economic European <sup>(2)</sup>, în special articolele 61-63 și Protocolul 26,AVÂND ÎN VEDERE Acordul între statele AELS privind instituirea unei Autorități de Supraveghere și a unei Curți de Justiție <sup>(3)</sup>, în special articolul 24,

AVÂND ÎN VEDERE articolul 1 alineatul (2) din partea I și articolul 4 alineatul (4), articolul 6, articolul 7 alineatul (5), articolele 10 și 14 din partea II a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție,

AVÂND ÎN VEDERE Orientările Autorității <sup>(4)</sup> privind aplicarea și interpretarea articolelor 61 și 62 din Acordul SEE,

AVÂND ÎN VEDERE Decizia Autorității din 14 iulie 2004 privind punerea în aplicare a dispozițiilor de punere în aplicare menționate la articolul 27 din partea II a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție,

AVÂND ÎN VEDERE Decizia nr. 225/06/COL a Autorității din 19 iulie 2006 de inițiere a procedurii formale de investigație în legătură cu articolul 3 din Legea norvegiană privind compensarea taxei pe valoare adăugată (TVA) <sup>(5)</sup>,

SOLICITÂND părților interesate să își prezinte observațiile cu privire la decizia menționată și având în vedere observațiile autorităților norvegiene,

<sup>(1)</sup> Denumită în continuare „Autoritatea”.<sup>(2)</sup> Denumit în continuare „Acordul SEE”.<sup>(3)</sup> Denumit în continuare „Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție”.<sup>(4)</sup> Orientări privind aplicarea și interpretarea articolelor 61 și 62 din Acordul SEE și a articolului 1 din Protocolul 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție, adoptate și emise de către Autoritatea de Supraveghere a AELS la 19 ianuarie 1994, publicate în JO L 231 din 1994 și în suplimentele SEE nr. 32 din 3.9.1994. Orientările au fost modificate ultima dată la 7 februarie 2007. Denumite în continuare „Orientările privind ajutorul de stat”.<sup>(5)</sup> Publicat în JO C 305, 14.12.2006 și în suplimentul SEE nr. 62 la aceeași dată, p. 1.

## I. DATE FACTUALE

## 1. Procedură

Prin scrisoarea din 16 octombrie 2003, Autoritatea a primit o plângere în care se susținea că o categorie specială de școli, care oferă servicii specializate pentru sectorul maritim în concurență cu reclamantul, primește ajutor de stat prin aplicarea compensării impozitului pe consum în conformitate cu dispozițiile articolului 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoare adăugată <sup>(6)</sup>. Școlile municipale care oferă anumite servicii educaționale scutite de TVA aflate în concurență cu alte întreprinderi, beneficiază de o compensare a TVA-ului pe consum achitat pentru bunuri și servicii achiziționate în legătură cu serviciile pe care le oferă acestea pe o bază comercială. Concurenții privați nu au dreptul la acest tip de compensare. Scrisoarea a fost primită și înregistrată de către Autoritate la 20 octombrie 2003 (*document nr. 03 – 7325 A*).

După diferite schimburi de corespondență <sup>(7)</sup>, prin scrisoarea din 19 iulie 2006 (Evenimentul nr. 363440), Autoritatea a informat autoritățile norvegiene asupra deciziei de inițiere a procedurii formale de investigație prevăzute la articolul 4 din partea II a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție, în legătură cu articolul 3 din Legea norvegiană privind compensarea taxei pe valoarea adăugată (TVA), prin Decizia nr. 225/06/COL.

Autoritățile norvegiene și-au prezentat observațiile la decizia menționată prin scrisoarea din 18 septembrie 2006 (Evenimentul nr. 388922).

Decizia nr. 225/06/COL a Autorității a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* C 305 din 14 decembrie 2006 și în suplimentul SEE nr. 62 din aceeași dată. Nu a fost primită nicio altă observație a părților terțe după publicarea deciziei.

## 2. Cadrul legal privind taxa pe valoarea adăugată și compensarea taxei pe valoarea adăugată în Norvegia

Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2004 având ca obiectiv să reducă denaturarea concurenței care rezultă din Legea privind taxa pe valoarea adăugată.

<sup>(6)</sup> Legea nr. 108 din 12 decembrie 2003 privind compensarea taxei pe valoarea adăugată pentru autoritățile locale și regionale (Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv). Denumită în continuare „Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată”.<sup>(7)</sup> Pentru mai multe informații a se vedea Decizia nr. 225/06/COL a Autorității, publicată în JO C 305, 14.12.2006.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit pe consum care presupune aplicarea unei taxe proporționale cu prețul bunurilor și al serviciilor furnizate, indiferent de numărul de tranzacții efectuate în cadrul procesului de producție sau distribuție până la etapa în care taxa se aplică în cele din urmă unui consumator final.

De regulă, o persoană care desfășoară o activitate comercială sau o afacere și are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA (denumită în continuare „persoană impozabilă”), calculează și plătește impozitul pe vânzări de bunuri și servicii reglementate de Legea privind taxa pe valoarea adăugată <sup>(1)</sup> și poate deduce impozitul pentru bunurile și serviciile achiziționate pentru utilizare din impozitul pe vânzări <sup>(2)</sup> în cadrul unei întreprinderi. Astfel, sistemul TVA impozitează deopotrivă toate furnizările prin intermediul persoanelor impozabile. Această neutralitate reprezintă una dintre caracteristicile principale ale sistemului TVA.

Cu toate acestea, articolele 5, 5a și 5b din capitolul I al Legii privind taxa pe valoarea adăugată exceptează anumite tranzacții de la sfera de aplicare a Legii privind taxa pe valoarea adăugată: vânzările efectuate de anumite instituții, organizații etc. <sup>(3)</sup>, furnizarea și închirierea de proprietăți sau drepturi de proprietate imobiliară, prestarea anumitor servicii, între altele furnizarea de servicii medicale sau de servicii conexe acestora, servicii sociale, servicii educaționale, servicii financiare, servicii legate de exercitarea autorității publice, servicii sub forma dreptului la vizionarea de spectacole de teatru, operă, balet, cinematograf, circ, expoziții în cadrul galeriilor și muzeelor, servicii de loterie, servicii legate de servirea produselor alimentare în cadrul școlilor și cantinelor studențești etc. <sup>(4)</sup>.

Din cele menționate mai sus rezultă că orice persoană impozabilă care furnizează bunuri și servicii exceptate de la aplicarea Legii privind taxa pe valoarea adăugată plătește impozitul pentru achiziția de bunuri și servicii, dar nu poate deduce impozitul pentru achizițiile efectuate din obligațiile sale fiscale deoarece pentru astfel de achiziții persoana impozabilă este consumatorul final.

Rezultatul scutirii constă în faptul că furnizorii de bunuri și servicii scutite de impozite au obligația de a plăti impozitul pentru achiziția de bunuri și servicii ca orice consumator final

<sup>(1)</sup> Articolul 10 alineatul (1) din capitolul III din Legea privind taxa pe valoarea adăugată. A se vedea în acest sens capitolul IV în legătură cu capitolul I din Legea privind taxa pe valoarea adăugată.

<sup>(2)</sup> Articolul 21 din capitolul VI din Legea privind taxa pe valoarea adăugată.

<sup>(3)</sup> Se face referire la articolul 5 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată conform căruia vânzările efectuate de anumite entități precum muzee, teatre, asociații non-profit etc. sunt scutite de TVA. Articolul 5 alineatul (2) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată precizează că Ministerul Finanțelor poate emite reglementări care să delimiteze și să suplimenteze dispozițiile din prima subsecțiune și poate prevedea că întreprinderile la care se face referire în prima subsecțiune, punctul 1 litera (f) calculează și plătesc cu toate acestea impozitul pe profit în cazul în care scutirea produce o denaturare semnificativă a concurenței față de celelalte întreprinderi înregistrate care furnizează bunuri și servicii.

<sup>(4)</sup> A se vedea articolul 5 litera (b) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată.

(fără a avea posibilitatea de a percepe impozitul pe achiziții consumatorului final). Prin urmare, era logic ca scutițiile de TVA să conducă la o denaturare la un alt nivel. Entitățile publice, ca orice altă întreprindere integrată scutită de la plata TVA-ului, vor fi stimulate să facă achiziții interne <sup>(5)</sup> în loc să achiziționeze servicii și bunuri de pe piață. Pentru a crea un sistem fără niciun stimulent special de a produce bunuri sau servicii din resurse proprii în comparație cu achizițiile externe, autoritățile norvegiene au adoptat Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată:

Articolul 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată enumeră exhaustiv instituțiile acoperite de legea menționată:

- (a) autorități locale și regionale care desfășoară activități regionale sau locale în care consiliul local sau consiliul județean sau un alt consiliu în temeiul Legii administrației publice locale <sup>(6)</sup> sau a altei legislații speciale privind administrația publică locală reprezintă organismul suprem;
- (b) întreprinderi intermunicipale înființate în conformitate cu Legea administrației publice locale sau cu altă legislație specială privind administrația publică locală;
- (c) întreprinderi private sau non-profit în măsura în care furnizează servicii medicale, educaționale sau sociale care reprezintă obligații statutare ale autorităților locale sau regionale;
- (d) centre de îngrijire de zi astfel cum se menționează la articolul 6 din Legea privind centrele de îngrijire de zi <sup>(7)</sup>;
- (e) Consiliul Comun al Parohiilor (Kirkelig fellesrad).

Din articolul 3 coroborat cu articolul 4 alineatul (2) din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată rezultă că statul norvegian compensează impozitul pe consum plătit de către persoanele impozabile acoperite de Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată la achiziționarea de bunuri și servicii de la alți contribuabili atunci când primii nu au dreptul de a deduce impozitul pentru achiziții deoarece sunt scutiți de la plata acestuia în conformitate cu Legea privind taxa pe valoarea adăugată <sup>(8)</sup>.

<sup>(5)</sup> Achizițiile interne nu sunt considerate ca fiind o tranzacție supusă taxării în scopuri de TVA.

<sup>(6)</sup> Legea nr. 107 din 25 septembrie 1992 privind administrația publică locală (Lov om kommuner og fylkeskommuner).

<sup>(7)</sup> Legea nr. 64 din 17 iunie 2005 privind centrele de îngrijire de zi (Lov om barnehager).

<sup>(8)</sup> Pentru mai multe explicații privind modul de funcționare a sistemului TVA în Norvegia se face referire la secțiunea I.2 din „Cadru legal privind taxa pe valoarea adăugată și compensarea taxei pe valoarea adăugată în Norvegia” din Decizia nr. 225/06/COL, p. 2.

### 3. Îndoielile exprimate de către Autoritate în decizia de inițiere a procedurii formale de investigație

În Decizia nr. 225/06/COL de inițiere a procedurii formale de investigație în legătură cu articolul 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, considerația preliminară a Autorității a fost că respectiva compensare a impozitului pe consum prevăzută la articolul 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată constituia ajutor de stat în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE.

Autoritatea a considerat compensarea acordată în temeiul Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată ca fiind acordată de către stat din resurse de stat de la bugetul de stat. În opinia Autorității, nu a fost relevant pentru prezenta evaluare dacă costurile compensării suportate de către stat la nivel central au fost sau nu contrabalansate de transferurile reduse către autoritățile locale și regionale ca atare.

În plus, Autoritatea a considerat că, din moment ce autoritățile norvegiene compensează impozitul pentru achiziția de bunuri și servicii în cazul întreprinderilor care nu sunt supuse obligației de plată a TVA, dar care intră în domeniul de aplicare a articolului 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, acestea acordă un avantaj economic întreprinderilor în cauză.

În cadrul evaluării selectivității, Autoritatea și-a exprimat îndoielile cu privire la compensarea TVA-ului, care reprezenta în opinia sa o măsură selectivă din punct de vedere material, dacă aceasta ar putea fi justificată de natura și logica sistemului TVA, adică, dacă aceasta îndeplinește obiectivele inerente însuși sistemului TVA sau dacă urmărește alte obiective, exterioare sistemului TVA. Potrivit explicațiilor oferite de autoritățile norvegiene, obiectivul urmărit prin introducerea Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată a fost să faciliteze și să încurajeze opțiunea contribuabililor acoperiți de Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată între auto-aprovizionare și aprovizionarea externă cu bunuri și servicii care sunt supuse TVA. Autoritatea își exprimă îndoiala cu privire la acest obiectiv, dacă acesta poate fi considerat ca aparținând naturii și logicii sistemului TVA însuși, care reprezintă un impozit pe consum. În opinia preliminară a Autorității, compensarea TVA-ului nu a făcut parte din sistemul TVA în sine, instituit ca atare în 1970, ci a reprezentat o măsură diferită, introdusă ulterior, pentru rectificarea unor denaturări create de sistemul TVA.

Autoritatea a subliniat faptul că, deși aceasta diminuează denaturările în cazul achizițiilor municipale, compensarea TVA-ului a creat o denaturare a concurenței între întreprinderile care desfășoară aceleași activități economice în sectoare scutite de la plata TVA-ului.

Autoritatea a reamintit că, în principiu, beneficiarii sistemului de compensare a TVA-ului pot beneficia de compensarea impozitului pe consum în condițiile sistemului, indiferent dacă ajutorul acordat operatorilor din aceste sectoare ar avea un efect asupra comerțului. Câteva dintre sectoarele reglementate de Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată sunt parțial sau total deschise concurenței la nivelul întregului SEE.

Ajutorul acordat întreprinderilor din aceste sectoare poate să afecteze schimburile comerciale între părțile contractante la Acordul SEE. Autoritatea a trebuit să evalueze sistemul ca atare și nu aplicarea acestuia la fiecare sector acoperit în parte. Pe baza jurisprudenței, concluzia preliminară a Autorității a fost că, fiind vorba de un sistem general național, Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată a putut afecta schimburile comerciale între părțile contractante.

În final, Autoritatea și-a exprimat îndoielile cu privire la faptul că o compensare a impozitului pe consum ar putea fi compatibilă cu normele privind ajutorul de stat prevăzute în Acordul SEE, astfel cum rezultă din oricare dintre excepțiile prevăzute la articolul 61 alineatele (2) și (3) din acordul menționat. Mai mult, cu toate că ajutorul ar putea fi considerat, în anumite situații, compatibil în temeiul derogării prevăzute la articolul 59 alineatul (2) din Acordul SEE, opinia preliminară a Autorității a fost că dispoziția în cauză nu justifică compatibilitatea Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată ca sistem.

### 4. Observațiile autorităților norvegiene

Prin scrisoarea din 18 septembrie 2006 (Evenimentul nr. 388922), autoritățile norvegiene și-au prezentat observațiile cu privire la decizia Autorității de a iniția procedura formală de investigație. Observațiile au fost împărțite în trei secțiuni:

#### 4.1 Cadrul sistemului de compensare a TVA-ului

Autoritățile norvegiene au explicat faptul că TVA-ul este un impozit general care se aplică, în principiu, pentru toate activitățile comerciale care implică producția și distribuția de bunuri și prestarea de servicii. TVA-ul suportat pentru cheltuieli este recuperabil numai în măsura în care contribuabilul prestează servicii supuse plății TVA-ului. În temeiul normelor actuale privind TVA-ul, cele mai multe dintre activitățile din sectorul municipal nu sunt supuse plății TVA-ului:

„Activitatea municipală este, în general, în afara sistemului TVA. Activitățile municipale de bază, precum serviciile medicale, serviciile educaționale și serviciile sociale nu sunt supuse plății TVA-ului. Activitățile economice în care municipalitățile se angajează în calitate de «autoritate publică» nu intră în domeniul de aplicare a TVA-ului. În consecință, TVA-ul suportat de către municipalități în legătură cu activități scutite sau nesupuse la plata TVA-ului reprezintă un cost nerecuperabil. Acesta poate fi numit «c TVA ascuns». Acesta poate fi privit, de asemenea, ca o anomalie a sistemului TVA. Din moment ce sistemul TVA ar trebui să fie guvernat de un principiu de neutralitate, tratamentul TVA aplicat municipalităților poate denatura concurența. Datorită faptului că municipalitățile nu pot cere înapoi TVA-ul plătit pe materialele furnizate de sectorul privat, acest lucru poate determina autoritățile publice să prefere autoaprovizionarea cu servicii supuse plății TVA-ului față de contractarea externă a acestora către sectorul privat.”

Prin compensarea municipalităților pentru impozitul pe consum pe toate bunurile și serviciile, autoritățile norvegiene au susținut că scopul sistemului general de compensare a TVA-ului este de a crea un echilibru între autoaprovizionare și externalizare:

„TVA-ul nu va mai denatura stimulentele autorităților municipale atunci când acestea aleg între producția internă de servicii și achiziționarea de servicii supuse plății TVA-ului de la furnizori de servicii privați. [...] Prin urmare, neutralitatea poate fi considerată ca fiind obiectivul atribuit sistemului de compensare a TVA-ului.”

Autoritățile norvegiene au subliniat opinia exprimată deja în faza preliminară a investigației, conform căreia sistemul de compensare a TVA-ului nu constituie o măsură de ajutor pentru întreprinderile care intră în domeniul de aplicare a articolului 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată. Această afirmație este motivată prin faptul că, în momentul introducerii sistemului general de compensare a TVA-ului în anul 2004, creditele municipale din bugetul fiscal anual au fost reduse corespunzător cu valoarea preconizată a compensării impozitului pe consum. Sistemul de compensare a TVA-ului nu are așadar efecte asupra veniturilor pentru administrație. Prin urmare, sistemul poate fi descris ca fiind un sistem cu autofinanțare prin alocarea unei reduceri/unor cheltuieli de compensare municipalităților.

#### 4.2 Ajutor de stat în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE

În scrisoarea din 18 septembrie 2006, autoritățile norvegiene și-au exprimat dezacordul în legătură cu evaluarea Autorității conform căreia Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată constituie ajutor de stat din următoarele motive:

##### **Avantaj economic**

Autoritățile norvegiene consideră că nu este corect ca o compensare a TVA-ului să fie socotită drept un „avantaj” care degrevează întreprinderile de obligații fiscale care sunt în mod normal suportate din bugetele acestora. Întrucât municipalitățile finanțează ele însele sistemul de compensare a TVA-ului printr-o reducere a subvențiilor generale, nu se acordă niciun ajutor economic real. Sistemul de compensare a TVA-ului nu implică nicio reducere din valoarea impozitului, niciun alt gen de amânare a plății impozitului. În consecință, în opinia autorităților norvegiene, este greșit să se compare sistemul de compensare a TVA-ului cu măsurile care implică o reducere veritabilă a sarcinii fiscale a beneficiarului.

##### **Selectivitate**

Domeniul de aplicare a Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată este definit în mod pozitiv prin faptul că numai persoanele juridice care se încadrează la articolul 2 din legea în cauză pot beneficia de compensarea taxei pe consum pentru achiziții.

Cu toate acestea, o măsură de impozit selectiv poate fi justificată datorită naturii sau sistemului general al regimului fiscal în cauză. Autoritățile norvegiene au considerat că, susținând că o compensare a TVA-ului nu face parte din sistemul TVA, Autoritatea a respins argumentul acestora conform căruia compensarea TVA-ului poate fi considerată în conformitate cu

natura și logica sistemului TVA însuși. Autoritățile norvegiene au obiectat la această abordare făcând referire la capitolul 17B.3.1 și următoarele din Orientările Autorității privind ajutorul de stat, unde sunt analizate diverse aspecte ale diferitelor măsuri. Acestea au considerat că o compensare a TVA-ului se justifică prin natura sau prin sistemul general al regimului fiscal în cauză și au făcut trimitere la capitolul 17B.3.4 din Orientările privind ajutorul de stat „Aplicarea normelor privind ajutorul de stat măsurilor legate de impozitarea directă a întreprinderilor”. Un principiu fundamental stabilește că sistemul TVA ar trebui să fie neutru și nediscriminatoriu. În opinia autorităților norvegiene, neutralitatea poate fi văzută, prin urmare, ca fiind inerentă sistemului TVA însuși. Neutralitatea, care este inerentă sistemului TVA, reprezintă, de asemenea, obiectivul atribuit sistemului de compensare a TVA-ului. Prin urmare, autoritățile norvegiene au apreciat că este corect să considere sistemul de compensare a TVA-ului în conformitate cu natura și logica sistemului TVA însuși.

Mai mult, autoritățile au observat că, în cazul în care sistemul de compensare a TVA-ului ar fi eliminat progresiv, denaturarea concurenței ca rezultat al sistemului TVA ar fi reactivată: „Faptul că municipalitățile nu pot recupera TVA-ul pe consum poate denatura stimulentele autorităților municipale atunci când aleg între producția internă de servicii și achiziționarea de servicii supuse plății TVA-ului de la furnizorii de servicii privați.”

Autoritățile norvegiene au subliniat faptul că, pentru a diminua denaturarea concurenței rezultată din sistemul TVA, așa-numitul Comitet Rattsø a evaluat mai multe măsuri posibile înainte de a decide că sistemul de compensare a TVA-ului este cel mai adecvat<sup>(1)</sup>. Una dintre măsurile posibile evaluate de către comitet a constat în extinderea dreptului municipalităților de a deduce TVA-ul pe consum. O altă măsură posibilă ar fi ca municipalitățile să devină în general plătitoare de TVA. Comitetul Rattsø nu a ales să extindă dreptul municipalităților de a deduce TVA-ul pe consum deoarece această măsură ar fi implicat încetarea prelevării TVA-ului ca impozit general. De asemenea, a fost luat în considerare faptul că o astfel de măsură ar atrage presiuni din partea altor grupări. Comitetul Rattsø nu a ales nici ca în general municipalitățile să fie supuse la plata de TVA. Printre alți factori, comitetul a subliniat că, deoarece numeroase servicii municipale sunt prestate în mod gratuit, lipsește baza de calcul pentru TVA:

„Extinderea drepturilor municipalităților de deducere sau supunerea municipalităților la plata TVA în general ar putea reprezenta ambele soluții în cadrul sistemului TVA. Motivul acestor măsuri, acela de a diminua denaturarea concurenței rezultată din sistemul TVA, ar fi însă identic cu obiectivul sistemului de compensare a TVA-ului. Mai mult, din punct de vedere economic nu există nicio diferență între sistemul de compensare și extinderea drepturilor municipalităților de a deduce impozitul pe consum. Astfel, ministerul consideră ca încadrarea în sine a sistemului de compensare a TVA-ului nu poate avea consecințe.”

<sup>(1)</sup> Norges Offentlige Utredinger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurransesvidninger mellom kommuner og private (denumit în continuare „Raportul Rattsø”).

### **Efectul asupra schimburilor comerciale**

Autoritățile norvegiene au criticat evaluarea Autorității privind criteriul „efectul asupra schimburilor comerciale”.

„Prin sistemul de compensare a TVA-ului, municipalităților li se acordă în primul rând rambursarea impozitului pe consum pentru bunurile și serviciile achiziționate pentru activitățile obligatorii ale acestora. Acesta este cazul, în special, al educației, al sănătății și al sectorului social. De exemplu, în sectorul sănătății, municipalitățile sunt instruite, printre altele, să prevadă servicii de medicină generală, servicii de asistență medicală, servicii de moșit și servicii de asistență medicală la domiciliu. În sectorul social, municipalitățile sunt instruite să prevadă sprijinul economic și practic al beneficiarilor, de exemplu locuințe sociale.”

„Conform articolelor 2 și 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, compensarea TVA-ului mai poate fi, de asemenea, acordată municipalităților care desfășoară activități facultative. Pe lângă instruirea efectuată de către școlile municipale locale, ministerul nu cunoaște însă vreun alt sector din afara domeniului de aplicare a sistemului TVA în care să se pună problema dacă beneficiarii compensării TVA-ului își desfășoară serviciile în concurență cu alte întreprinderi din cadrul SEE.”

În consecință, autoritățile norvegiene au considerat că în sectoarele care sunt scutite de la aplicarea Legii privind taxa pe valoarea adăugată, un număr foarte mic de întreprinderi stabilite în țări europene învecinate ar presta servicii în concurență cu întreprinderile norvegiene acoperite de Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată. Mai mult, circumstanțe precum distanța fizică față de prestatorul serviciilor, dificultățile lingvistice sau alte forme de apartenență culturală reprezintă factori decisivi în alegerea unui prestator de servicii.

Autoritățile norvegiene au considerat că, pentru a efectua o evaluare reală a sistemului de compensare a TVA-ului în legătură cu criteriul stabilit la articolul 61 alineatul (1) SEE, ar trebui să fie relevant faptul că concurența între întreprinderile norvegiene și alte întreprinderi din cadrul SEE în sectoare scutite de la aplicarea TVA-ului este destul de marginală.

Astfel, autoritățile norvegiene au apreciat că o compensare a TVA-ului acordată întreprinderilor în sectoare scutite de la aplicarea TVA-ului nu poate fi considerată în măsură să afecteze schimburile comerciale dintre părțile contractante a Acordului SEE.

#### **4.3 Observații generale**

Autoritățile norvegiene au făcut referire la mai multe state membre UE care au introdus sisteme de rambursare a costurilor TVA pentru activitățile neimpozabile sau scutite de la plata impozitului pentru administrațiile locale. În Suedia, Danemarca, Țările de Jos și Regatul Unit al Marii Britanii au

fost instituite diferite sisteme care prevăd rambursarea TVA-ului administrațiilor locale pentru eliminarea denaturărilor în alegerea de către autoritățile publice între achizițiile publice și externalizarea serviciilor publice. Diferite sisteme de rambursare a TVA-ului cu un caracter în mare parte similar sunt, de asemenea, instituite în Franța, Luxemburg, Austria și Portugalia.

În plus, autoritățile norvegiene l-au citat pe fostul comisar Bolkestein. Într-o scrisoare din 1 februarie 2000 adresată lui Michel Hansenne (Belgia), care întrebese Parlamentul European dacă sistemul de compensare a TVA-ului din Regatul Unit era în conformitate cu a Șasea directivă privind TVA-ul, dl Bolkestein a afirmat că sistemul de compensare a TVA-ului „nu intră în contradicție cu a Șasea directivă privind TVA-ul” de vreme ce „implică o operațiune pur financiară între diferite organisme publice și este reglementat de politica națională corespunzătoare privind finanțarea autorităților publice”.

Dl Bolkestein a comentat, de asemenea, despre „un posibil sistem prin care guvernul irlandez ar acorda o subvenție instituțiilor de binefacere irlandeze de o valoare echivalentă cu TVA-ul nedeductibil suportat de acestea”. Acesta a afirmat că „acordarea de subvenții guvernamentale nu este în sine contrară legislației Uniunii Europene privind TVA-ul.”

Autoritățile norvegiene au recunoscut faptul că niciunul dintre aceste citate nu vizează direct normele privind ajutorul de stat. Cu toate acestea, în opinia lor, din aceste citate rezultă faptul că sistemele de compensare a TVA-ului nu sunt considerate a fi în conflict cu a Șasea directivă privind TVA-ul. În opinia lor, aceasta reflectă faptul că sistemele de compensare a TVA-ului sunt în conformitate cu natura și logica sistemului de TVA însuși.

## **II. EVALUARE**

### **1. Prezența ajutorului de stat**

#### **1.1 Introducere**

Articolul 61 alineatul (1) din Acordul SEE precizează că:

„Cu excepția cazului în care se prevede altfel în prezentul acord, orice ajutor acordat de statele membre ale CE, de statele AELS sau din resurse de stat sub orice formă care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producției anumitor bunuri, în măsura în care afectează schimbul între părțile contractante, este incompatibil cu funcționarea prezentului acord.”

Autoritatea dorește să facă o precizare preliminară cu privire la domeniul de aplicare a prezentei evaluări. Decizia nu vizează decizia autorităților norvegiene de a scuti anumite tranzacții de la aplicarea Legii privind taxa pe valoarea adăugată. Aceasta privește numai compensarea impozitului pe consum plătit de anumite persoane care intră în domeniul de aplicare a Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată.

În cele ce urmează, Autoritatea dorește, de asemenea, să sublinieze trei observații pe care le-a făcut deja în Decizia nr. 225/06/COL:

În primul rând, ca regulă generală, sistemul fiscal al unui stat AELS nu este acoperit de Acordul SEE. Fiecare stat AELS este în măsură să proiecteze și să pună în aplicare un sistem fiscal conform cu propriile sale opțiuni strategice. Cu toate acestea, aplicarea unei măsuri fiscale, precum compensarea impozitului pe consum prevăzută la articolul 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, poate avea consecințe care ar aduce-o în domeniul de aplicare a articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE. Conform jurisprudenței<sup>(1)</sup>, articolul 61 alineatul (1) nu distinge între măsurile de intervenție a statului pe baza cauzelor sau obiectivelor acestora, ci le definește în funcție de efectele acestora.

În al doilea rând, întrebarea dacă măsura în cauză constituie ajutor de stat apare numai în măsura în care aceasta privește o activitate economică, adică o activitate care constă în furnizarea de bunuri și servicii pe o piață dată<sup>(2)</sup>. O măsură constituie ajutor de stat numai dacă aceasta favorizează întreprinderile. În scopul aplicării normelor privind concurența, conceptul de întreprindere cuprinde entități „angajate într-o activitate economică, fără a ține seama de statutul legal al entității și de modul în care aceasta este finanțată”<sup>(3)</sup>. Deși unele dintre entitățile cărora li se returnează impozitul pe consum nu îndeplinesc condiția de a fi o întreprindere, faptul că unii dintre beneficiarii Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată sunt întreprinderi reprezintă un motiv suficient pentru a evalua sistemul ca atare în sensul ajutorului de stat<sup>(4)</sup>.

În al treilea rând, ajutorul poate fi acordat atât întreprinderilor publice, cât și întreprinderilor private<sup>(5)</sup>. O întreprindere publică, pentru a putea fi considerată drept beneficiar al ajutorului de stat, nu trebuie să aibă în mod necesar o identitate juridică separată de cea a statului. Faptul că o entitate este guvernată de dreptul public și este o instituție non-profit nu înseamnă în mod necesar că aceasta nu este o „întreprindere” în sensul normelor privind ajutorul de stat<sup>(6)</sup>.

În al patrulea rând, în legătură cu observațiile generale prezentate de autoritățile norvegiene cu privire la existența unor sisteme similare în cadrul Uniunii Europene, Autoritatea dorește să precizeze că aceste sisteme pot fi diferite față de

Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată și că a informat Comisia Europeană despre observațiile autorităților norvegiene. În plus, conform jurisprudenței, „*orice neîndeplinire de către un stat membru a unei obligații în temeiul tratatului în legătură cu interdicția stabilită la articolul 92 nu poate fi justificată de faptul că și alte state membre nu îndeplinesc obligația în cauză.*”<sup>(7)</sup>

În cele ce urmează, Autoritatea va evalua dacă Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată ca și sistem<sup>(8)</sup> îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 61 alineatul (1) din Acordul SEE pentru a fi considerată ajutor de stat.

## 1.2 Resurse de stat

Pentru a constitui ajutor de stat, în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE, ajutorul trebuie să fie acordat de către stat din resurse de stat.

Compensația este acordată de către stat în mod direct și este prin urmare acordată de către stat din resurse de stat.

Autoritățile norvegiene au demonstrat faptul că sistemul de compensare a TVA-ului nu constituie o măsură de ajutor deoarece acesta este un sistem care se autofinanțează. În opinia acestora, municipalitățile finanțează ele însele sistemul de compensare a TVA-ului printr-o reducere a transferurilor generale de la bugetul de stat către municipalități. Odată cu introducerea sistemului de compensare a TVA-ului în 2004, alocările municipale din bugetul fiscal anual au fost reduse în conformitate cu valoarea preconizată a impozitului pe consum compensat.

Autoritatea consideră că, în sensul ajutorului de stat, nu este relevant dacă suma de bani primită de către municipalități a fost sau nu diminuată. Important este dacă întreprinderile, în sensul normelor privind concurența, au primit sprijin financiar din partea statului din resurse de stat. Atunci când o municipalitate funcționează ca o întreprindere, aceasta ar trebui văzută în sensul ajutorului de stat în mod separat față de municipalitatea ca autoritate publică. Faptul că se contrabalansează costul compensării suportat de stat la nivel central prin transferuri diminuate către autoritățile locale și regionale ca atare nu modifică această concluzie. Rambursarea impozitului pe consum plătit este finanțată din bugetul de stat și constituie, prin urmare, resurse de stat.

În plus, din punctul de vedere al Autorității, fiecare municipalitate nu obține o reducere a transferului de la stat care să corespundă exact compensării TVA-ului pe care o primește aceasta.

<sup>(1)</sup> Cauza E-6/98 *Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS* [1999], Raportul Curții AELS, p. 76, alineatul 34; cauzele conexe E-5/04, E-6/04 și E-7/04 *Fesil and Finnjord, PIL și alții* și [Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS 2005], Raportul Curții AELS, p. 121, alineatul 76; cauza 173/73 *Italy v Commission* [1974] ECR 709, alineatul 13; și cauza C-241/94 *Franța c. Comisiei* [1996] ECR I-4551, alineatul 20.

<sup>(2)</sup> Cauzele conexe C-180/98 la C-184/98 *Pavlov și alții* [2000] ECR I-6451, alineatul 75.

<sup>(3)</sup> Cauza C-41/90 *Höfner and Elser* [1991] ECR I-1979, alineatul 21.

<sup>(4)</sup> Cauza E-2/05 *Autoritatea de Supraveghere a AELS c. Islandei* [2005], Raportul Curții AELS, p. 202, alineatul 24.

<sup>(5)</sup> Cauza C-387/92 *Banco Exterior de España* [1994] ECR I-877, alineatul 11.

<sup>(6)</sup> Cauza C-244/94 *Fédération Française des Sociétés d'Assurance et a.* [1995] ECR I-4013, alineatul 21; și cauza 78/76 *Steinike & Weinlig* [1977] ECR 595, alineatul 1.

<sup>(7)</sup> Cauza 78/76 *Steinike & Weinlig*, citat mai sus, alineatul 24, cauza T-214/95 *Het Vlaamse Gewest Comission* [1998] ECR II-717, alineatul 54.

<sup>(8)</sup> Autoritatea a evaluat în secțiunea II.2.1 din Decizia nr. 225/06/COL că Legea privind compensarea TVA-ului constituie un sistem de ajutor. Se face referire la evaluarea în cauză.

### 1.3 Avantaj economic

O măsură financiară acordată de către stat sau din resurse de stat unei întreprinderi și care ar scuti-o pe aceasta de costuri pe care ar trebui să le suporte în mod normal din bugetul propriu constituie un avantaj economic <sup>(1)</sup>.

Autoritățile norvegiene au argumentat că sistemul de compensare a TVA-ului nu constituie un avantaj deoarece sistemul nu cuprinde nici o reducere a valorii impozitului, nici o amânare a plății acestuia. Sistemul de compensare a TVA-ului nu implică nicio reducere a sarcinii fiscale a beneficiarului.

Autoritatea nu împărtășește această abordare. În opinia sa, autoritățile norvegiene nu fac diferențierea necesară între diferitele sfere ale statului, adică, în acest caz, statul ca autoritate fiscală, municipalitățile ca organisme de stat și întreprinderile municipale ca entități separate, în sensul acordării ajutorului de stat.

Pentru a stabili dacă s-a acordat un avantaj economic, Autoritatea trebuie să evalueze dacă o măsură îi scutește pe beneficiarii acesteia de sarcini pe care aceștia le suportă în mod normal pe parcursul desfășurării activității lor. Plata impozitului pe consum reprezintă un cost operațional legat de achizițiile efectuate pe parcursul normal al activității economice a unei întreprinderi și care este suportată în mod normal de întreprinderea în cauză. În măsura în care autoritățile norvegiene compensează impozitul pe consum pentru bunuri și servicii întreprinderilor care intră în domeniul de aplicare a articolului 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, acestea le acordă întreprinderilor în cauză un avantaj economic. Avantajul economic rezultă din faptul că toate costurile operaționale pe care trebuie să le suporte întreprinderile se reduc în conformitate cu suma impozitului pe consum compensat.

Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată implică, prin urmare, acordarea unui avantaj economic beneficiarilor sistemului.

### 1.4 Selectivitate

În plus, pentru a constitui ajutor de stat în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE, măsura de ajutor trebuie să aibă un caracter selectiv prin faptul că favorizează „anumite întreprinderi sau producția de anumite bunuri.”

În Decizia nr. 225/06/COL, Autoritatea a considerat că Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată reprezintă o măsură selectivă din punct de vedere material. Domeniul de aplicare a Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată este definit în mod pozitiv prin aceea că numai persoanele impozabile care se încadrează la articolul 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată pot

<sup>(1)</sup> Cauzele conexate E-5/04, E-6/04 și E-7/04 *Fesil and Finnjord, PIL și alții și Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS*, citată mai sus, alineatele 76 și 78-79; cauza C-301/87 *Franța c. Comisiei*, alineatul 41.

primi compensarea impozitului pe consum pentru achiziții. Avantajul acordat în temeiul Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată întreprinderilor cărora li se returnează impozitul pe consum implică o exceptare de la obligația care decurge din sistemul TVA general aplicabil tuturor cumpărătorilor de bunuri și servicii.

Jurisprudența Curții de Justiție a stabilit faptul că o măsură fiscală specifică poate fi totuși justificată de logica internă a sistemului fiscal dacă este compatibilă cu acesta <sup>(2)</sup>. Orice măsură destinată, parțial sau total, să scutească întreprinderile dintr-un anumit sector de sarcinile rezultate din aplicarea normală a sistemului general reprezintă ajutor de stat dacă nu există nicio justificare pentru scutirea în cauză pe baza naturii și logicii sistemului general <sup>(3)</sup>.

Autoritatea va evalua dacă compensarea impozitului pe consum prevăzută la articolul 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată se înscrie în logica sistemului TVA. Pentru această evaluare, Autoritatea trebuie să analizeze dacă rambursarea impozitului pe consum îndeplinește obiectivele inerente sistemului general TVA sau dacă aceasta urmărește alte obiective care nu sunt instituite prin sistemul TVA.

Obiectivul inițial al sistemului TVA este de a impozita anumite furnizări de bunuri sau servicii. TVA-ul este un impozit indirect pe consumul de bunuri și servicii. Ca regulă, TVA-ul este calculat la toate stadiile lanțului de furnizare, precum și pentru importul de bunuri și servicii din străinătate. Consumatorul final plătește TVA-ul ca parte a prețului de cumpărare, fără dreptul de a deduce această taxă.

Deși, în principiu, toate vânzările de bunuri și servicii sunt supuse plății TVA-ului, anumite tranzacții pot fi scutite (și, în consecință, fără un credit pentru impozitul pe consum), ceea ce înseamnă că astfel de furnizări nu sunt impozabile.

Articolele 5, 5a și 5b din capitolul 1 din Legea norvegiană a taxei pe valoarea adăugată scutesc tranzacții precum furnizarea și închirierea de proprietăți imobiliare, furnizarea de servicii medicale și servicii conexe acestora, servicii sociale, servicii educaționale, servicii financiare etc. Furnizorii acestor bunuri și servicii sunt tratați ca și consumatorii finali în scopuri de TVA din moment ce aceștia trebuie să plătească impozit pe consum fără a avea dreptul de a solicita impozitul pe produse. Consecința logicii sistemului este că furnizările de bunuri și servicii scutite de la plata TVA și consumatorii finali plătesc impozit pe consum fără a avea posibilitatea de a-l deduce.

<sup>(2)</sup> Cauza E-6/98 *Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS* citată mai sus, alineatul 38; cauzele conexate E-5/04, E-6/04 and E-7/04 *Fesil and Finnjord, PIL și alții și Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS*, citată mai sus, alineatele 84-85; cauzele conexate T-127/99, T-129/99 și T-148/99 *Territorio Histórico de Alava et a c. Comisiei* [2002] ECR II-1275, alineatul 163, cauza C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* [2001] ECR I-8365, alineatul 42; cauza T-308/00 *Salzgitter c. Comisiei* [2004] ECR II-1933 alineatul 42, cauza C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] ECR I-1627, alineatul 43.

<sup>(3)</sup> Cauza E-6/98 *Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS* [1999], Raportul Curții AELS, p. 76, alineatul 38; cauzele conexate E-5/04, E-6/04 și E-7/04 *Fesil and Finnjord, PIL și alții și Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS*, citate mai sus, alineatele 76-89; cauza 73/73 *Italia c. Comisiei* [1974] ECR 709, alineatul 16.

Consecința logică a sistemului TVA a creat, cu toate acestea, o denaturare la un alt nivel, pe care autoritățile norvegiene au încercat s-o contracareze prin introducerea Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată. Prin urmare, rezultă că logica Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată este de a echilibra consecința naturală logică a sistemului TVA în cazul scutirii anumitor furnizori. Așadar, logica Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată nu este aceea de a impozita consumatorii finali, cum este cazul sistemului general TVA, ci aceea de a scădea un anumit grup de consumatori finali pentru a evita denaturarea concurenței dintre producția internă și externalizarea tranzacțiilor supuse TVA-ului.

Autoritățile norvegiene au explicat faptul că, în conformitate cu articolul 1 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, obiectivul compensării impozitului pe consum a fost acela de a crea un echilibru între auto-aprovizionare și externalizarea bunurilor și serviciilor supuse plății TVA-ului.

Autoritatea consideră că o compensare a impozitului pe consum, plătit din alte motive decât cele stabilite în sistemul TVA, nu este justificată de obiectivul impozitării unei anumite activități, care inspiră inițial sistemul TVA. Obiectivul urmărit de către autoritățile norvegiene în crearea unui echilibru între auto-aprovizionare și externalizarea de către entitățile publice a bunurilor și serviciilor supuse plății TVA-ului ar trebui considerat laudabil ca atare, dar cu greu se poate afirma că acesta aparține logicii și naturii sistemului TVA. În acest sens, Autoritatea face referire în special la jurisprudența *Heiser*<sup>(1)</sup>, conform căreia simplul fapt că o măsură are un scop laudabil nu este suficient pentru a o exclude din categoria ajutoarelor în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE. Articolul 61 alineatul (1) nu distinge între măsurile de intervenție a statului pe baza cauzelor sau obiectivelor acestora, ci le definește în funcție de efectele acestora<sup>(2)</sup>.

Autoritatea nu ignoră faptul că obiectivul urmărit de către autoritățile norvegiene prin introducerea Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată a fost acela de a crea neutralitate în achiziționarea de bunuri și servicii supuse TVA-ului pentru administrația publică. Această neutralitate nu poate fi confundată cu neutralitatea inerentă sistemului TVA.

Din moment ce obiectivul creării unui echilibru între furnizarea internă și externalizarea bunurilor și serviciilor de către autoritățile publice nu este în conformitate cu logica sistemului TVA, acest obiectiv ar putea fi luat în considerare numai la evaluarea compatibilității măsurii în cauză.

Din motivele menționate mai sus, concluzia Autorității este că natura și logica sistemului TVA nu poate justifica compensarea TVA-ului. În consecință, aceasta reprezintă o măsură selectivă.

<sup>(1)</sup> Cauza C-172/03 *Wolfgang Heiser*, citată mai sus.

<sup>(2)</sup> Cauza C-159/01 *Țările de Jos c. Comisiei* [2004] ECR I-4461, alineatul 51.

### 1.5 Denaturarea concurenței

O măsură trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența pentru a se înscrie în domeniul de aplicare a articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE.

Numai entitățile publice și private care se încadrează în domeniul de aplicare a articolului 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată beneficiază de compensarea impozitului pe consum. Cu toate acestea, atunci când entitățile în cauză prestează servicii scutite de la aplicarea TVA-ului în concurență cu întreprinderi care nu se încadrează în domeniul de aplicare a articolului 2 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, acestea din urmă vor trebui să suporte costuri de cumpărare mai mari, chiar dacă efectuează servicii similare. Deși compensarea impozitului pe consum urmărea diminuarea denaturărilor în cazul achizițiilor municipale, aceasta a creat o denaturare a concurenței între autoritățile publice care desfășoară activități economice și întreprinderile private care desfășoară aceleași activități economice în sectoare scutite de la aplicarea TVA-ului. În consecință, datorită intervenției statului, produsele oferite de operatorii privați vor fi, toți ceilalți factori fiind similari, mai scumpe. Astfel concurența este denaturată. În sectoarele în care atât operatorii publici, cât și cei privați beneficiază de compensare, ajutorul ar amenința în continuare să denatureze concurența dintre operatorii naționali și alți operatori din cadrul SEE care își desfășoară activitatea pe aceeași piață.

În consecință, în ceea ce privește compensarea acordată întreprinderilor care produc bunuri sau prestează servicii scutite de la aplicarea TVA-ului, Autoritatea consideră că există o denaturare a concurenței între întreprinderi.

### 1.6 Efectul asupra schimbului

O măsură de ajutor de stat intră în domeniul de aplicare a articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE numai în măsura în care aceasta afectează schimbul dintre părțile contractante la Acordul SEE.

În observațiile privind Decizia nr. 225/06/COL a Autorității, autoritățile norvegiene au contestat evaluarea Autorității privind criteriul efectului asupra schimburilor comerciale care nu era, în opinia acestora, bazată pe o înțelegere corectă a situației. În opinia lor, prin sistemul de compensare a TVA-ului, municipalitățile primesc în principal rambursări ale impozitului pe consum pentru bunuri și servicii achiziționate pentru activitățile obligatorii ale acestora. În ceea ce privește activitățile care nu sunt obligatorii pe care municipalitățile le-ar putea efectua, autoritățile norvegiene nu au reușit să identifice sectoare scutite de la aplicarea TVA-ului în care beneficiarii compensării TVA-ului să își presteze serviciile în concurență cu alte întreprinderi din cadrul SEE, cu excepția categoriei speciale de școli vizate de reclamant. Autoritățile norvegiene consideră că există un număr foarte mic de întreprinderi stabilite în țările europene învecinate care concurează cu întreprinderile norvegiene acoperite de Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată.



Autoritatea își reafirmă poziția exprimată în Decizia nr. 225/06/COL cu privire la evaluarea efectului asupra schimburilor comerciale. Autorității i se solicită să examineze dacă un sistem de ajutor poate afecta schimburile în cadrul SEE și nu să determine efectul real al acestuia<sup>(1)</sup>. În principiu, toți beneficiarii sistemului de compensare a TVA-ului pot primi compensarea TVA-ului pe consum în condițiile sistemului, indiferent dacă ajutorul acordat unui operator concret ar avea un efect asupra schimburilor comerciale. Jurisprudența CEJ a stabilit că „în cazul unui sistem de ajutor, Comisia se poate limita la examinarea caracteristicilor generale ale sistemului în cauză fără a i se cere să examineze fiecare caz particular în care se aplică acesta”<sup>(2)</sup>. De asemenea, Curtea AELS a susținut această interpretare<sup>(3)</sup>.

Criteriul efectului asupra schimburilor comerciale a fost interpretat în mod tradițional astfel încât, în termeni generali, o măsură este considerată ajutor de stat dacă aceasta are capacitatea de a afecta schimburile comerciale între statele SEE<sup>(4)</sup>. Chiar dacă aprecierea autorităților norvegiene este corectă, și anume că numai câteva întreprinderi din cadrul SEE concurează cu beneficiarii Legii privind compensarea taxei pe valoarea adăugată, măsura de ajutor poate totuși afecta schimburile comerciale din moment ce nici numărul de beneficiari, nici numărul de concurenți nu constituie elemente semnificative pentru evaluarea criteriului efectului asupra schimburilor comerciale în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE<sup>(5)</sup>.

Acordarea ajutorului de stat unei întreprinderi poate conduce la menținerea sau creșterea furnizării interne, consecința fiind că oportunitățile celorlalte întreprinderi de a pătrunde pe piața celorlalte state SEE în cauză sunt reduse<sup>(6)</sup>. Prin urmare, caracterul ajutorului nu depinde de caracterul local sau regional al serviciilor furnizate sau de scara sectorului de activitate vizat<sup>(7)</sup>.

- (1) Cauza C-298/00 P *Italia c. Comisiei* [2004] ECR I-4087, alineatul 49, și cauza C-372/97 *Italia c. Comisiei* [2004] ECR I-3679, alineatul 44.
- (2) Cauza T-171/02 *Regione autonoma della Sardegna c. Comisiei* [2005] ECR II-2123, alineatul 102; cauza 248/84 *Germania c. Comisiei* [1987] ECR 4013, alineatul 18; cauza C-75/97 *Belgia c. Comisiei* ECR I-3671, alineatul 48; și cauza C-278/00 *Grecia c. Comisiei* [2004] ECR I-3997, alineatul 24.
- (3) Cauza E-6/98 *Norvegia și Autoritatea de Supraveghere AELS* citată mai sus, alineatul 57 și cauza E-2/05 *Autoritatea de Supraveghere AELS din Islanda* [2005] Raportul Curții AELS, p. 202, alineatul 24.
- (4) Cauzele conexe T-298/97-T-312/97 e.a. *Alzetta a.o. c. Comisiei* [2000], ECR II-2319, alineatele 76-78.
- (5) Cauza C-71/04 *Administración del Estado c. Xunta de Galicia* [2005] ECR I-7419, alineatul 41; cauza C-280/00 *Altmark Trans* [2003] ECR I-7747, alineatul 81; cauzele conexe C-34/01 până C-38/01 *Enirisorse* [2003] ECR I-14243, alineatul 28; cauza C-142/87 *Belgia c. Comisiei („Tubemeuse”)* [1990] ECR I-959, alineatul 43; cauzele conexe C-278/92 până C-280/92 *Spania c. Comisiei* [1994] ECR I-4103, alineatul 42.
- (6) Cauza E-6/98 *Norvegia c. Autorității de Supraveghere a AELS*, citată mai sus, , alineatul 59; cauza C-303/88 *Italia c. Comisiei* [1991] ECR I-1433, alineatul 27; cauzele conexe C-278/92 - C-280/92 *Spania c. Comisiei* [1994] ECR I-4103, alineatul 40, cauza C-280/00 *Altmark Trans*, citată mai sus, alineatul 78.
- (7) Cauza C-280/00 *Altmark Trans*, citată mai sus, alineatul 77; cauza C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] ECR I-1627, alineatul 33; cauza C-71/04 *Administración del Estado c. Xunta de Galicia* [2005] ECR I-7419, alineatul 40.

Nu există niciun prag sau procentaj sub care să se poată considera că schimburile comerciale dintre părțile contractante nu sunt afectate<sup>(8)</sup>. Dimpotrivă, conform jurisprudenței<sup>(9)</sup>, de fiecare dată când ajutorul financiar de stat consolidează poziția unei întreprinderi în comparație cu celelalte întreprinderi cu care aceasta concurează în schimburile comerciale din interiorul SEE, acestea din urmă pot fi considerate ca fiind afectate de ajutorul respectiv.

Articolele 5 și 5a din capitolul I din Legea privind taxa pe valoarea adăugată exceptează anumite tranzacții de la domeniul de aplicare a Legii privind taxa pe valoarea adăugată. În plus, articolul 5b din aceeași lege prevede că furnizarea anumitor servicii, printre altele furnizarea de servicii medicale și servicii conexe acestora, servicii sociale, servicii educaționale, servicii financiare, servicii legate de exercitarea autorității publice, servicii sub forma dreptului la vizionarea de spectacole de teatru, operă, balet, cinematograf și circ, expoziții din galerii și muzee, servicii de loterie, servicii legate de servirea produselor alimentare în școli și cantine studențești etc. nu sunt acoperite de legea în cauză. Toate aceste servicii sunt prin urmare scutite de la aplicarea TVA-ului, dar sunt, în principiu, acoperite de Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată<sup>(10)</sup>. Unele dintre aceste sectoare precum, de exemplu, serviciile financiare, serviciile legate de servirea produselor alimentare în cadrul școlilor și cantinelor studențești, anumite servicii stomatologice, anumite servicii educaționale furnizate contra unei remunerații, anumite servicii cinematografice sunt parțial sau total deschise concurenței din întreg cadrul SEE. Ajutorul acordat întreprinderilor în sectoare care sunt deschise concurenței poate așadar afecta schimbul dintre părțile contractante la Acordul SEE.

Din aceste motive și având în vedere jurisprudența Curții Europene de Justiție, Autoritatea consideră că Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată reprezintă un sistem general de compensare la nivel național care poate afecta schimbul dintre părțile contractante la Acordul SEE.

### 1.7 Concluzie

Din motivele menționate mai sus, Autoritatea concluzionează că Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată constituie un sistem de ajutor de stat în sensul articolului 61 alineatul (1) din Acordul SEE.

<sup>(8)</sup> Cauza C-280/00 *Altmark Trans* [2003] ECR I-7747, alineatul 81; cauza C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] ECR I-1627, alineatul 32.

<sup>(9)</sup> Cauza E 6/98 *Norvegia c. Autoritatea de Supraveghere a AELS*, citată mai sus, alineatul 59; cauza 730/79 *Philip Morris c. Comisiei* [1980] ECR 2671, alineatul 11.

<sup>(10)</sup> Articolul 4 din Legea privind compensarea TVA-ului introduce câteva restricții asupra posibilității acordării compensației.

## 2. Cerințe procedurale

În conformitate cu articolul 1 alineatul (3) din partea I a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție, „Autoritatea de Supraveghere a AELS va fi informată, în timp suficient pentru a i se permite să își prezinte observațiile, cu privire la orice plan de acordare sau modificare a ajutorului (...). Statul în cauză nu își va pune în aplicare măsurile propuse până la încheierea procedurii cu o decizie finală.”

Autoritățile norvegiene nu i-au comunicat Autorității Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată înaintea punerii acesteia în aplicare. În consecință, Autoritatea concluzionează că autoritățile norvegiene nu și-au îndeplinit obligațiile în conformitate cu articolul 1 alineatul (3) din partea I a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție.

## 3. Compatibilitatea ajutorului

Autoritatea consideră că niciuna dintre derogările menționate la articolul 61 alineatul (2) din Acordul SEE nu poate fi pusă în aplicare în acest caz.

În ceea ce privește aplicarea articolului 61 alineatul (3) din Acordul SEE, compensarea impozitului pe consum nu poate fi analizată în contextul articolului 61 alineatul (3) litera (a) din Acordul SEE din moment ce niciuna dintre regiunile norvegiene nu se încadrează în această dispoziție, care necesită un standard de viață anormal de scăzut sau un nivel grav al șomajului. Compensarea nu pare să promoveze executarea unui proiect important de interes comun european sau să remedieze o tulburare gravă a economiei unui stat, astfel cum se cere pentru compatibilitate în conformitate cu articolul 61 alineatul (3) litera (b) din Acordul SEE.

În ceea ce privește articolul 61 alineatul (3) litera (c) din Acordul SEE, ajutorul ar putea fi considerat compatibil cu Acordul SEE dacă acesta facilitează dezvoltarea anumitor activități economice sau a anumitor sectoare economice fără să afecteze condițiile comerciale într-o măsură contrară interesului comun. Sistemul de ajutor în cauză nu pare să faciliteze dezvoltarea anumitor activități sau sectoare economice ci, astfel cum au afirmat autoritățile norvegiene, urmărește obiectivul stabilirii unui echilibru în ceea ce privește bunurile și serviciile supuse TVA-ului între achizițiile interne și externalizarea serviciilor în cadrul municipalităților.

Autoritatea consideră că o reducere a cheltuielilor de exploatare ale unei întreprinderi, precum impozitul pe consum, constituie un ajutor operațional. Acest tip de ajutor este, în principiu, interzis. Cu toate acestea, Autoritatea consideră că Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată constituie un sistem de ajutor care, în forma actuală, nu poate fi considerat compatibil cu normele privind ajutorul de stat din Acordul SEE.

Cu toate acestea, Autoritatea amintește că, astfel cum s-a menționat mai sus, întrebarea dacă măsura constituie ajutor de stat se pune doar în măsura în care aceasta privește o activitate economică, adică o activitate care constă în furnizarea de bunuri și servicii pe o piață dată. Pentru cazul de față, aceasta implică faptul că, în măsura în care beneficiarii sistemului efectuează sarcini de administrație publică sau obligații statutare care nu reprezintă o activitate economică, evaluarea ajutorului de stat, inclusiv evaluarea compatibilității măsurii, nu se aplică.

În plus, în conformitate cu articolul 59 alineatul (2) din Acordul SEE, normele privind ajutorul de stat nu se aplică în cazul întreprinderilor cărora le-a fost încredințată prestarea de servicii de interes economic general în măsura în care aplicarea unor astfel de norme ar obstrucționa realizarea unor sarcini anume atribuite acestora și atât timp cât schimbul nu este afectat într-o măsură contrară intereselor părților contractante la acord.

În general, statele au o putere discreționară largă în definirea serviciilor care ar putea fi clasificate drept servicii de interes economic general. În această privință, sarcina Autorității este de a asigura că nu există nicio greșeală manifestă în ceea ce privește definiția serviciilor de interes economic general. În contextul de față, Autoritatea nu poate efectua o evaluare detaliată a faptului dacă toți furnizorii din sectoarele scutite de aplicarea TVA-ului care beneficiază de rambursarea impozitului pe consum, adică care sunt acoperiți de sistemul de ajutor, îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 59 alineatul (2) din Acordul SEE. Autoritatea se poate limita doar la a indica faptul că, în cazul îndeplinirii acestor condiții, rambursarea TVA-ului pe consum acordată unei întreprinderi date sau unui grup specific de întreprinderi poate fi considerată ca fiind ajutor de stat compatibil în sensul articolului 59 alineatul (2) din Acordul SEE. Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată nu este limitată într-un asemenea mod.

La 28 noiembrie 2005, Comisia Europeană a adoptat o decizie privind aplicarea articolului 86 alineatul (2) din Tratatul CEE la ajutorul de stat, sub forma compensației pentru obligația de serviciu public, acordat anumitor întreprinderi cărora le-a fost încredințată prestarea unui serviciu de interes economic general<sup>(1)</sup>. Decizia a fost încorporată în Acordul SEE în iulie 2006<sup>(2)</sup>.

Conform deciziei în cauză<sup>(3)</sup>, spitalele și întreprinderile responsabile cu locuințele sociale cărora li se încredințează sarcini care implică servicii de interes economic general au caracteristici specifice care trebuie luate în considerare. Intensitatea denaturării concurenței în aceste sectoare în stadiul actual al dezvoltării pieții interne nu este în mod necesar proporțională cu nivelul cifrei de afaceri și al compensației. Prin urmare, spitalele care oferă servicii de îngrijire medicală, inclusiv, acolo unde este cazul, servicii de urgență și servicii auxiliare legate direct de activitățile principale, în special în domeniul cercetării, precum și întreprinderile responsabile cu locuințele sociale care oferă locuințe cetățenilor defavorizați sau grupurilor mai puțin favorizate social care, din cauza constrângerilor de solvabilitate, nu pot obține locuințe în condițiile pieții, sunt scutite de obligația de notificare.

<sup>(1)</sup> Publicat în JO L 312 din 29.11.2005, p. 67.

<sup>(2)</sup> Decizia 2005/842/CE a Comisiei din 28 noiembrie 2005 privind aplicarea articolului 86 alineatul (2) din Tratatul CE la ajutorul de stat, sub forma compensației pentru obligația de serviciu public, acordat anumitor întreprinderi cărora le-a fost încredințată prestarea unui serviciu de interes economic general a fost integrată în anexa XV la Acordul SEE ca punctul 1h prin Decizia nr. 91/2006 (JO L 289, 19.10.2006, p. 31 și Suplimentul SEE, 19.10.2006, p. 24), e.i.f 8.7.2006.

<sup>(3)</sup> Punctul 15.

Cu toate acestea, nicio rambursare a impozitului pe consum acordată unei întreprinderi pentru acea porțiune a activităților economice pe care le desfășoară aceasta care nu fac parte din obligația de serviciu public nu este acoperită de scutirea în cauză. Astfel cum s-a apreciat mai sus, un astfel de sistem de rambursare constituie ajutor de stat și nu poate fi considerat compatibil cu normele din Acordul SEE. În acest context, se poate face referire la unele dintre sectoarele de activitate vizate, adică la sectoare care sunt scutite de la aplicarea TVA-ului și în legătură cu care reiese clar din cazuistica existentă fie a Comisiei Europene, fie a Autorității sau din jurisprudența existentă că activitatea constituie o activitate economică care este efectuată în concurență cu alții. Acesta este în special cazul stomatologilor <sup>(1)</sup> sau al serviciilor de ambulanță <sup>(2)</sup>.

În plus, unii dintre beneficiarii ajutorului în baza sistemului de compensare a TVA-ului pot beneficia de alte scutiri precum ajutorul *de minimis*, aplicarea dispozițiilor regulamentelor de scutire în bloc cum ar fi regulamentul de scutire în bloc pentru IMM-uri etc.

Cu toate acestea, sistemul în forma actuală nu este interpretat ca vizând doar obligațiile de serviciu public sau oricare dintre scutirile menționate mai sus. Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată este amplă atât în aplicare, cât și în concepere. Aceasta nu conține criteriile necesare care ar asigura îndeplinirea condițiilor de scutire. În consecință, sistemul ca atare nu poate fi considerat compatibil cu normele privind ajutorul de stat din Acordul SEE.

#### 4. Concluzii

Autoritatea constată că autoritățile norvegiene au pus în aplicare în mod ilegal Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată prin încălcarea articolului 1 alineatul (3) din partea I a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție. Rambursarea impozitului pe consum prevăzută de legea în cauză în forma actuală a acesteia nu este compatibilă cu funcționarea Acordului SEE din motivele expuse mai sus.

În conformitate cu articolul 14 din partea II a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție, în cazuri de ajutor ilegal și dacă acesta este găsit incompatibil, Autoritatea dispune, în general, ca statul AELS în cauză să recupereze ajutorul de la beneficiar.

Autoritatea este de părere că, în cazul de față, nu există principii generale care să excludă recuperarea ajutorului. În conformitate

<sup>(1)</sup> Cauza C-172/03 *Wolfgang Heiser*, citată mai sus.

<sup>(2)</sup> Cauza C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner c. Landkreis Südwestpfalz* [2001] ECR I-8089.

cu jurisprudența constantă, abrogarea ajutorului ilegal prin recuperare reprezintă consecința logică a constatării ilegalității acestuia. În consecință, recuperarea ajutorului de stat acordat în mod ilegal, în scopul restabilirii situației existente anterior, nu poate fi în principiu considerată ca fiind disproporțională cu obiectivele Acordului SEE în ceea ce privește ajutorul de stat. Prin rambursarea ajutorului, beneficiarul renunță la avantajul de care s-a bucurat față de concurenții săi pe piață, restabilindu-se situația anterioară acordării ajutorului <sup>(3)</sup>. Din funcția rambursării ajutorului rezultă, de asemenea, ca regulă generală cu excepția circumstanțelor excepționale, că Autoritatea nu va depăși limitele puterii sale discreționare, recunoscută de jurisprudența Curții Europene de Justiție, dacă solicită Statului AELS în cauză să recupereze sumele acordate prin intermediul unui ajutor ilegal de vreme ce aceasta nu face decât să restabilească situația precedentă <sup>(4)</sup>.

În plus, în vederea caracterului obligatoriu al supravegherii ajutorului de stat de către Autoritate în temeiul Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție, întreprinderile cărora le-a fost acordat ajutor nu se pot aștepta în mod legitim ca ajutorul să fie legal decât atunci când acesta a fost acordat în conformitate cu procedura prevăzută în dispozițiile protocolului <sup>(5)</sup>.

Afirmațiile comisarului Bolkestein, menționate de către autoritățile norvegiene făceau referire la conformitatea sistemelor în cauză cu normele TVA ca atare. Mai mult, în cel puțin una dintre afirmațiile sale, dl Bolkestein a inclus și declinarea „*cu condiția ca normele privind ajutorul de stat să fie respectate*”. În consecință, Autoritatea consideră că nicio așteptare legitimă nu poate fi justificată de aceste afirmații.

Mai mult, autoritățile norvegiene nu au făcut trimitere la niciun sistem de ajutor de stat similar care să fi fost aprobat fie de Comisia Europeană, fie de Autoritate și pe baza căruia ar putea fi justificată existența unor așteptări legitime cu privire la Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată.

Din aceste motive, Autoritatea consideră că nu există circumstanțe excepționale aparente în prezentul caz care să conducă la așteptări legitime din partea beneficiarilor ajutorului.

Recuperarea trebuie să includă dobânzi compuse, în linie cu articolul 14 alineatul (2) din partea II a Protocolului 3 la Acordul privind Autoritatea de Supraveghere și Curtea de Justiție și cu articolele 9 și 11 din Decizia nr. 195/04/COL a Autorității din 14 iulie 2004 <sup>(6)</sup>.

<sup>(3)</sup> Cauza C-350/93 *Comisia c. Italiei* [1995] ECR I-699, alineatul 22.

<sup>(4)</sup> Cauza C-75/97 *Belgia c. Comisiei* [1999] ECR I-3671, alineatul 66, și Cauza C-310/99 *Italia c. Comisia* [2001] ECR I-8089.

<sup>(5)</sup> Cauza C-169/95 *Spania c. Comisiei* [1997] ECR I-135, alineatul 51.

<sup>(6)</sup> Publicat în JO L 139, 25.5.2006, p. 37 și Suplimentul SEE nr. 26 din 25.5.2006, p. 1.

În consecință, autorităților norvegiene li se cere să ia măsurile necesare pentru recuperarea oricărui ajutor incompatibil acordat în temeiul articolului 3 din Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată și să le aducă la cunoștința Autorității în termen de două luni.

Autoritățile norvegiene vor modifica Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată cu efecte imediate pentru a exclude acordarea ajutorului de stat. În termen de două luni, acestea vor informa Autoritatea despre modificările legislative necesare efectuate,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

#### *Articolul 1*

Ajutorul de stat acordat în legătură cu Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată pusă în aplicare de către autoritățile norvegiene nu este compatibil cu funcționarea Acordului SEE.

#### *Articolul 2*

Norvegia modifică Legea privind compensarea taxei pe valoarea adăugată cu efecte imediate pentru a exclude acordarea ajutorului de stat.

#### *Articolul 3*

Autoritățile norvegiene iau toate măsurile necesare în vederea recuperării de la toți beneficiarii a ajutorului de stat la care se face referire la articolul 1.

#### *Articolul 4*

Recuperarea se face fără nicio amânare și în conformitate cu procedurile din legislația națională cu condiția ca acestea să permită executarea imediată și efectivă a deciziei. Ajutorul care trebuie recuperat include dobândă și dobândă compusă începând cu data de la care ajutorul a fost la dispoziția beneficiarului până la data recuperării acestuia. Dobânda este calculată pe baza articolelor 9 și 11 din Decizia nr. 195/04/COL a Autorității de Supraveghere a AELS.

#### *Articolul 5*

Autoritățile norvegiene informează Autoritatea de Supraveghere a AELS, în termen de două luni de la notificarea prezentei decizii, asupra măsurilor luate pentru îndeplinirea acesteia.

#### *Articolul 6*

Prezenta decizie se adresează Regatului Norvegiei.

#### *Articolul 7*

Numai textul în limba engleză este autentic.

Adoptată la Bruxelles, 3 mai 2007.

*Pentru Autoritatea de Supraveghere a AELS*

Bjørn T. GRYDELAND  
*Președinte*

Kurt JÄGER  
*Membru al Colegiului*