

ODLOČBA NADZORNEGA ORGANA EFTE

št. 155/07/COL

z dne 3. maja 2007

o državni pomoči, dodeljeni v zvezi s členom 3 norveškega Zakona o nadomestilu davka na dodano vrednost (DDV) (Norveška)NADZORNI ORGAN EFTE ⁽¹⁾ JE –

ob upoštevanju naslednjega:

OB UPOŠTEVANJU Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru ⁽²⁾ ter zlasti členov 61 do 63 Sporazuma in Protokola 26 k Sporazumu,

OB UPOŠTEVANJU Sporazuma med državami Efte o ustanovitvi nadzornega organa in sodišča ⁽³⁾ ter zlasti člena 24 Sporazuma,

OB UPOŠTEVANJU člena 1(2) dela I in členov 4(4), 6, 7(5), 10 in 14 dela II Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču,

OB UPOŠTEVANJU Smernic Nadzornega organa ⁽⁴⁾ o uporabi in razlagi členov 61 in 62 Sporazuma EGP,

OB UPOŠTEVANJU Odločbe Nadzornega organa z dne 14. julija 2004 o izvedbenih določbah iz člena 27 dela II Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču,

OB UPOŠTEVANJU Odločbe Nadzornega organa št. 225/06/COL z dne 19. julija 2006 o sprožitvi formalnega postopka preiskave v zvezi s členom 3 norveškega Zakona o nadomestilu davka na dodano vrednost (DDV) ⁽⁵⁾,

PO POZIVU Norveški in vsem zainteresiranim strankam, naj predložijo pripombe o tej odločbi, in ob upoštevanju pripomb norveških organov,

⁽¹⁾ V nadaljnjem besedilu Nadzorni organ.

⁽²⁾ V nadaljnjem besedilu Sporazum EGP.

⁽³⁾ V nadaljnjem besedilu Sporazum o nadzornem organu in sodišču.

⁽⁴⁾ Smernice o uporabi in razlagi členov 61 in 62 Sporazuma EGP in člena 1 Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču, ki jih je Nadzorni organ Efte sprejel in izdal 19. januarja 1994, objavljene v UL 1994 L 231, Dodatki EGP 3.9.1994, št. 32. Smernice so bile nazadnje spremenjene 7. februarja 2007. V nadaljnjem besedilu Smernice o državni pomoči.

⁽⁵⁾ Objavljeno v UL C 305, 14.12.2006, in Dodatku EGP št. 62, 14.12.2006, str. 1.

I. DEJSTVA

1. Postopek

Nadzorni organ je z dopisom z dne 16. oktobra 2003 prejel pritožbo, v kateri je bilo navedeno, da določena vrsta šol, ki zagotavljajo specializirane storitve sektorju v tujini v konkurenci s pritožnikom, prejema državno pomoč v obliki nadomestila vstopnega davka, ki ga predvideva člen 3 Zakona o nadomestilu DDV ⁽⁶⁾. Občinske šole, ki zagotavljajo nekatere izobraževalne storitve, oproščene plačila DDV, v konkurenci z drugimi podjetji, prejemajo nadomestilo vstopnega DDV, ki se plačuje za blago in storitve, kupljene v zvezi s storitvami, ki jih zagotavljajo na komercialni podlagi, zasebni tekmeči pa do tega niso upravičeni. Nadzorni organ je prejel in evidencialni dopis 20. oktobra 2003 (št. dok. 03-7325 A).

Po izmenjavi različne korespondence ⁽⁷⁾ je Nadzorni organ z dopisom z dne 19. julija 2006 (dogodek št. 363440) obvestil norveške organe, da se je v zvezi s členom 3 norveškega Zakona o nadomestilu davka na dodano vrednost (DDV) odločil sprožiti formalni postopek preiskave, ki ga predvideva člen 4 dela II Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču, in sicer z Odločbo št. 225/06/COL.

Norveški organi so predložili pripombe na to odločbo z dopisom z dne 18. septembra 2006 (dogodek št. 388922).

Odločba Nadzornega organa št. 225/06/COL je bila objavljena v Uradnem listu EU C 305 z dne 14. decembra 2006 in v Dodatku EGP št. 62 z istega dne. Po objavi niso prispele nobene dodatne pripombe tretjih strani.

2. Pravni okvir o DDV in nadomestilo DDV na Norveškem

Zakon o nadomestilu DDV je začel veljati 1. januarja 2004, da bi zmanjšal izkrivljanje konkurence, ki ga prinaša Zakon o DDV.

⁽⁶⁾ Zakon št. 108 z dne 12. decembra 2003 o nadomestilu DDV za lokalne in regionalne organe (Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv). V nadaljnjem besedilu „Zakon o nadomestilu DDV“.

⁽⁷⁾ Za dodatne informacije glej Odločbo Nadzornega organa št. 225/06/COL, objavljeno v UL C 305, 14.12.2006.

DDV je davek na potrošnjo, pri katerem se obračuna davek, ki je popolnoma sorazmeren s ceno dobave blaga ali storitev, ne glede na število transakcij, opravljenih v procesu proizvodnje in distribucije pred stopnjo, na kateri se davek nazadnje obračuna končnemu potrošniku.

Praviloma oseba, ki se ukvarja s trgovino ali poslovanjem in se mora registrirati za namene DDV (v nadaljevanju „davčni zavezanec“), izračuna in plača davek na prodajo blaga in storitev, ki jih zajema Zakon o DDV ⁽¹⁾, ter lahko odbije vstopni davek na blago in storitve za uporabo v podjetju od izstopnega davka, ki se zaračuna na prodajo ⁽²⁾. Tako sistem DDV enako obdavi vse dobave vseh davčnih zavezancev. Ta nevtrálnost je ena od poglavitnih lastnosti sistema DDV.

Vendar pa členi 5, 5a in 5b v poglavju I Zakona o DDV nekatere transakcije izvzemajo s področja uporabe Zakona o DDV: prodajo, ki jo opravljajo nekatere ustanove, organizacije itd. ⁽³⁾, dobavo in oddajanje v najem nepremičnin ali stvarno-pravnih pravic na nepremičnini, zagotavljanje nekaterih storitev, med drugim zagotavljanje zdravstvenih storitev in storitev, povezanih z zdravjem, socialnovarstvenih storitev, izobraževalnih storitev, finančnih storitev, storitev, povezanih z izvajanjem javne oblasti, storitev v obliki pravice do obiskovanja gledaliških, opernih, baletnih, kinematografskih in cirkuških predstav, razstav v galerijah in muzejih, loterijskih storitev, storitev, povezanih s ponujanjem hrane v šolskih in študentskih menzah, itd. ⁽⁴⁾.

Iz zgoraj povedanega je mogoče sklepati, da vsak davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali storitve, za katere se ne uporablja Zakon o DDV, plača vstopni davek na svoje nakupe blaga in storitev, vendar vstopnega davka ne more odbiti od svoje davčne obveznosti, ker je davčni zavezanec pri takih nakupih končni potrošnik.

Posledica oprostitve je, da morajo dobavitelji oproščenega blaga in storitev tako kot vsak končni potrošnik plačati vstopni davek na blago in storitve, ki jih kupijo (pri čemer nimajo možnosti, da bi končnemu potrošniku zaračunali davek na dodano vrednost). Ta logična posledica oprostitve plačila DDV pa je povzročila izkrivljanje na drugi ravni. To je spodbuda za osebe javnega

prava, tako kakor za vsako integrirano podjetje, ki je oproščeno davka, da nabavljajo znotraj podjetja ⁽⁵⁾, namesto da bi storitve in blago pridobivale na trgu. Norveški organi so tako z namenom, da bi oblikovali sistem, ki ne bi spodbujal k proizvodnji blaga in storitev z lastnimi sredstvi namesto z zunanjim pridobivanjem, sprejeli Zakon o nadomestilu DDV.

V členu 2 Zakona o nadomestilu DDV so izčrpno naštetí vsi subjekti, ki jih zajema Zakon:

- (a) lokalni in regionalni organi, ki opravljajo lokalne ali regionalne dejavnosti, pri katerih je v skladu z Zakonom o lokalni samoupravi ⁽⁶⁾ ali drugo posebno zakonodajo za področje lokalne samouprave najvišji organ lokalni svet ali okrajni svet ali kateri drug svet;
- (b) medobčinske gospodarske družbe, ustanovljene v skladu z Zakonom o lokalni samoupravi ali katero drugo posebno zakonodajo za področje lokalne uprave;
- (c) zasebna ali neprofitna podjetja, če izvajajo zdravstvene, izobraževalne ali socialnovarstvene storitve, za katere so zadolženi lokalni ali regionalni organi;
- (d) ustanove za dnevno oskrbo, kakor so navedene v členu 6 Zakona o dnevni oskrbi ⁽⁷⁾;
- (e) svet krajevne skupnosti (Kirkelig fellestråd).

Če člen 3 beremo v povezavi s členom 4(2) Zakona o nadomestilu DDV, ugotovimo, da norveška država izplačuje nadomestilo vstopnega davka, ki ga plačajo davčni zavezanci, zajeti v Zakonu o nadomestilu DDV, pri nakupu blaga in storitev od drugih davčnih zavezancev, kadar nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, saj so oproščeni plačila davka v skladu z Zakonom o DDV ⁽⁸⁾.

⁽¹⁾ Člen 10(1) v poglavju III Zakona o DDV. V zvezi s tem glej poglavje IV v povezavi s poglavjem I Zakona o DDV.

⁽²⁾ Člen 21v poglavju IV Zakona o DDV.

⁽³⁾ Sklic se nanaša na člen 5 Zakona o DDV, v skladu s katerim je prodaja s strani določenih subjektov, kot so muzeji, gledališča, neprofitna združenja itd., oproščena plačila DDV. Člen 5(2) Zakona o DDV navaja, da lahko Ministrstvo za finance izda predpise, ki razmejijo in dopolnijo določbe prvega pododdelka in lahko določijo, da podjetja iz prvega pododdelka 1(f) kljub temu obračunajo in plačajo davek na dodano vrednost, če izjema povzroči pomembno izkrivljanje konkurence v odnosu z drugimi, registriranimi podjetji, ki dobavljajo enakovredno blago in storitve.

⁽⁴⁾ Glej člen 5b Zakona o DDV.

⁽⁵⁾ Notranje nabavljanje se ne šteje za transakcijo, ki je upravičena za namene DDV.

⁽⁶⁾ Zakon št. 107 z dne 25. septembra 1992 o lokalni samoupravi (Lov om kommuner og fylkeskommuner).

⁽⁷⁾ Zakon št. 64 z dne 17. junija 2005 o ustanovah za dnevno oskrbo (Lov om barnehager).

⁽⁸⁾ Podrobnejšo razlago o delovanju sistema DDV na Norveškem je mogoče najti v oddelku I.2, „Pravni okvir o DDV in nadomestilo DDV na Norveškem“, Odločbe št. 225/06/COL, str. 2.

3. Pomisleki, ki jih je Nadzorni organ izrazil v odločbi o sprožitvi formalnega postopka preiskave

V Odločbi št. 225/06/COL o sprožitvi formalnega postopka preiskave v zvezi s členom 3 Zakona o nadomestilu DDV je Nadzorni organ izrazil predhodno mnenje, da je nadomestilo vstopnega davka, kakor ga predvideva člen 3 Zakona o nadomestilu DDV, državna pomoč v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP.

Nadzorni organ je menil, da je država nadomestilo, ki se dodeljuje v skladu z Zakonom o nadomestilu DDV, dodelila iz državnih sredstev iz državnega proračuna. Po mnenju Nadzornega organa za to oceno ni pomembno, ali je strošek države za nadomestilo na centralni ravni izravnán z znižanimi prenosi na lokalne in regionalne organe kot take.

Nadzorni organ je menil tudi, da norveški organi do stopnje, kolikor izplačujejo nadomestilo vstopnega davka na nakupe blaga in storitev podjetjem, ki niso zavezanci za DDV, ampak spadajo na področje uporabe člena 2 Zakona o nadomestilu DDV, ta podjetja postavljajo v gospodarsko prednost.

Nadzorni organ je pri oceni selektivnosti izrazil dvome, ali je mogoče nadomestilo DDV, ki je po njegovem mnenju v bistvu selektiven ukrep, upravičiti z naravo in logiko sistema DDV, tj. ali izpolnjuje cilje, ki jih že sam po sebi vključuje sistem DDV, in ali mogoče nima drugih ciljev, ki ne spadajo v sistem DDV. Kakor je mogoče sklepati iz razlag, ki so jih podali norveški organi, je bil cilj uvedbe Zakona o nadomestilu DDV omogočiti in spodbuditi izbiro davčnih zavezancev, ki jih zajema Zakon o nadomestilu DDV, med samooskrbo in zunanjim izvajanjem za blago in storitve, za katere se plačuje DDV. Nadzorni organ dvomi, ali je za ta namen mogoče reči, da spada v naravo in logiko samega sistema DDV, ki je davek na potrošnjo. Po predhodnem stališču Nadzornega organa nadomestilo DDV ni bilo del sistema DDV, kakršen je bil vzpostavljen leta 1970, temveč je poseben ukrep, ki je bil uveden pozneje, da bi odpravili nekatera izkrivljanja, ki jih je ustvarjal sistem DDV.

Nadzorni organ je opozoril, da je nadomestilo DDV sicer omililo izkrivljanja za občinsko pridobivanje, vendar je ustvarilo izkrivljanje konkurence med podjetji, ki opravljajo enake gospodarske dejavnosti v sektorjih, oproščenih plačila DDV.

Nadzorni organ je opozoril, da lahko upravičenci po shemi nadomestila DDV načeloma prejmejo nadomestilo vstopnega DDV po pogojih sheme, ne glede na to, ali bi pomoč subjektom v teh sektorjih vplivala na trgovino. Nekaj sektorjev, ki so zajeti v Zakonu o nadomestilu DDV, je polno ali delno odprtih za konkurenco po vsem EGP. Pomoč, ki se dodeli podjetjem v teh sektorjih, tako lahko vpliva na trgovino med pogodbenicami Sporazuma EGP. Nadzorni organ je moral oceniti samo

shemo, ne pa njene uporabe v vsakem posameznem sektorju, ki ga zajema. Nadzorni organ je na podlagi sodne prakse sprejel predhodno ugotovitev, da Zakon o nadomestilu DDV, kot splošna vsedržavna shema, lahko vpliva na trgovino med pogodbenicami.

Nadzorni organ je nazadnje izrazil dvome, da bi se lahko nadomestilo vstopnega davka štelo za združljivo s pravili državne pomoči po Sporazumu EGP zaradi uporabe katere koli od izjem, predvidenih v členu 61(2) in (3) navedenega sporazuma. In ne samo to, čeprav bi lahko v nekaterih položajih mogoče šteli, da je pomoč združljiva v skladu z odstopanjem, predvidenim v členu 59(2) Sporazuma EGP, je Nadzorni organ izrazil predhodno stališče, da ta določba ne upravičuje združljivosti Zakona o nadomestilu DDV kot sheme.

4. Pripombe norveških organov

Norveški organi so predložili pripombe na odločbo Nadzornega organa o sprožitvi formalnega postopka preiskave z dopisom z dne 18. septembra 2006 (dogodek št. 388922). Pripombe so bile razdeljene na tri oddelke:

4.1 Okvir sheme za nadomestilo DDV

Norveški organi so pojasnili, da je DDV splošni davek, ki se načeloma nanaša na vse trgovinske dejavnosti, ki vključujejo proizvodnjo in distribucijo blaga ali zagotavljanje storitev. DDV, ki nastane pri stroških, je mogoče povrniti samo do stopnje, kolikor davkoplačevalec zagotavlja storitve, za katere se plačuje DDV. Po veljavnih pravilih o DDV se za večino dejavnosti v občinskem sektorju DDV ne plačuje:

„Občinske dejavnosti na splošno ne spadajo v sistem DDV. Za osnovne občinske dejavnosti, kot so zdravstvene storitve, izobraževalne storitve in socialnovarstvene storitve, se DDV ne plačuje. Gospodarske dejavnosti, v katerih občine sodelujejo kot 'javni organ', so zunaj področja uporabe DDV. Tako je DDV, ki ga morajo občine plačati v zvezi z dejavnostmi, ki so davka oproščene ali so neobdavčljive, strošek, ki ga ni mogoče povrniti. Lahko bi mu rekli 'skriti strošek DDV'. Nanj bi lahko gledali tudi kot na nepravilnost sistema DDV. Ker bi sistem DDV načeloma moralo urejati načelo nevtralnosti, lahko obravnava občin v zvezi z DDV izkrivlja konkurenco. Ker občine ne morejo zahtevati nazaj DDV, ki se plača na vložke iz zasebnega sektorja, se lahko javni organi zaradi tega začnejo nagibati k temu, da se s storitvami, za katere se plačuje DDV, oskrbujejo sami, namesto da bi sklepali pogodbe z zasebnim sektorjem.“

Norveški organi so trdili, da je bil z izplačevanjem nadomestila vstopnega davka občinam na vse blago in storitve namen splošne sheme nadomestila DDV vzpostaviti enake konkurenčne pogoje za samooskrbo in zunanje izvajanje:

„DDV ne bo več vplival na pobude občinskih organov, kadar bodo izbirali med notranjim zagotavljanjem storitev in kupovanjem storitev, od katerih se plačuje DDV, od zasebnih ponudnikov storitev. [...] Zato lahko štejemo, da je cilj sheme nadomestila za DDV nevtralnost.“

Norveški organi so ponovno opozorili na stališče, ki je bilo izraženo že v predhodni fazi preiskave, da shema nadomestila DDV ni ukrep pomoči za podjetja, ki spadajo na področje uporabe člena 2 Zakona o nadomestilu DDV. Ta izjava temelji na stališču, da so se občinska odobrena proračunska sredstva v letnem fiskalnem proračunu z uvedbo splošne sheme nadomestila DDV v letu 2004 znižala za pričakovani znesek vstopnega davka, za katerega naj bi se izplačalo nadomestilo. Shema nadomestila DDV tako nima nikakršnih vplivov na prihodke vlade. Tako je sistem mogoče opredeliti kot sistem, ki se z dodeljevanjem odbitka/stroška za nadomestilo občinam financira sam.

4.2 Državna pomoč v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP

Norveški organi so v dopisu z dne 18. septembra 2006 izrazili nestrinjanje z oceno Nadzornega organa, da gre pri Zakonu o nadomestilu DDV za državno pomoč, iz naslednjih razlogov:

Gospodarska prednost

Po prepričanju norveških organov ni pravilno, da se nadomestilo DDV šteje za „prednost“, ki podjetja odvezuje stroškov, ki se običajno plačujejo iz njihovih proračunov. Ker občine same financirajo shemo nadomestila DDV z znižanjem splošnih dotacij, dejansko ni nobene gospodarske olajšave. Shema nadomestila DDV niti ne prinaša znižanja davka niti nobene vrste davčnega odloga. Zato je po mnenju norveških organov napačno primerjati shemo nadomestila DDV z ukrepi, ki pomenijo dejansko znižanje davčnega bremena prejemnika.

Selektivnost

Področje uporabe Zakona o nadomestilu DDV je pozitivno opredeljeno, saj lahko dobijo nadomestilo vstopnega davka na nakupe samo pravne osebe, ki spadajo na področje uporabe člena 2 Zakona.

Vendar je selektivni davčni ukrep vseeno lahko upravičen zaradi narave ali splošnega sistema zadevnega davčnega sistema. Norveški organi so menili, da je Nadzorni organ z izjavo, da nadomestilo DDV ni del sistema DDV, zanemaril njihovo utemeljitev, da je za nadomestilo DDV mogoče šteti, da je v skladu z naravo in logiko samega sistema DDV. Norveški organi

so nasprotovali temu pristopu s sklicevanjem na poglavje 17B.3.1 et seq. Smernic Nadzornega organa o državni pomoči, ki obravnavajo različne vidike razlikovalnih ukrepov. Menili so, da nadomestilo DDV upravičuje narava ali splošni sistem zadevnega davčnega sistema, in se sklicevali na poglavje 17B.3.4 Smernic o državni pomoči, „Uporaba pravil o državni pomoči za ukrepe, ki se nanašajo na neposredno obdavčitev podjetja“. Osnovno načelo je, da mora biti sistem DDV nevtralen in nediskriminatoren. Po mnenju norveških organov je tako mogoče šteti, da je načelo nevtralnosti vključeno že v sam sistem DDV. Nevtralnost, ki je del sistema DDV, je tudi cilj sheme nadomestila DDV. Zato so norveški organi menili, da lahko upravičeno štejejo, da je shema nadomestila DDV v skladu z naravo in logiko samega sistema DDV.

Pripomnili so še, da bi se ob morebitni ukinitvi sheme nadomestila DDV spet pojavilo izkrivljanje konkurence zaradi sistema DDV: „Dejstvo, da občine ne morejo dobiti povrnjenega DDV od vložkov, bi vplivalo na odločitve občinskih organov, ko bi izbirali med notranjim zagotavljanjem storitev in kupovanjem storitev, od katerih se plačuje DDV, od zasebnih ponudnikov storitev.“

Norveški organi so poudarili, da je tako imenovani odbor Rattsø poskušal zmanjšati izkrivljanje konkurence zaradi sistema DDV in ocenil več možnih ukrepov, preden se je odločil, da je najprimernejša možnost shema nadomestila DDV⁽¹⁾. Eden od možnih ukrepov, ki jih je ocenjeval odbor, je bila razširitev pravice občin, da odbijajo vstopni DDV. Drugi možni ukrep bi bil, da bi občine na splošno postale zavezanke za DDV. Odbor Rattsø se ni odločil za širitev pravice občin do odbitka vstopnega DDV, ker bi ta ukrep porušil sistem DDV kot splošnega davka. Pri tem so tudi upoštevali, da bi tak ukrep lahko povzročil pritiske drugih skupin. Odbor Rattsø se ni odločil niti za to, da bi se za občine uvedla splošna obveznost plačevanja DDV. Odbor je poleg drugih dejavnikov opozoril na to, da se veliko občinskih storitev opravlja brezplačno, tako da ne bi imeli zadostne podlage za izračunavanje DDV:

„Obe rešitvi, razširitev pravic občin do odbitka in uvedba splošne obveznosti DDV za občine, bi bili v okviru sistema DDV. Vendar bi bil namen teh ukrepov, tj. zmanjšanje izkrivljanja konkurence zaradi sistema DDV, točno tak, kot je pri shemi nadomestila DDV. Poleg tega ni v ekonomskem smislu nobene razlike med shemo nadomestila in razširitvijo pravice občin do odbitka vstopnega davka. Tako ministrstvo verjame, da vzpostavitev sheme nadomestila DDV sama po sebi ne more imeti nikakršnih posledic.“

⁽¹⁾ Norges Offentlige Utredninger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurransesvidninger mellom kommuner og private (v nadaljnjem besedilu „poročilo Rattsø“).

Vpliv na trgovino

Norveški organi si kritizirali oceno Nadzornega organa o merilih v zvezi z „vplivom na trgovino“.

„Občine s shemo nadomestila DDV dobijo predvsem vrnjena sredstva za vstopni davek na blago in storitve, ki jih kupijo za opravljanje svojih obveznih dejavnosti. Zakonodaja občinam nalaga zagotavljanje nekaterih storitev. To zlasti velja za področja izobraževanja, zdravja in socialnega varstva. Tako morajo občine v zdravstvenem sektorju na primer zagotavljati storitve splošnih zdravnikov, negovalne storitve, babiške storitve in storitve nege na domu. V sektorju socialnega varstva morajo občine zagotavljati praktično in ekonomsko podporo prejemnikom, npr. socialna stanovanja.“

„V skladu s členoma 2 in 3 Zakona o nadomestilu DDV se lahko nadomestilo DDV odobri tudi občinam, ki izvajajo neobvezne dejavnosti. Ministrstvo razen posebnega usposabljanja, ki ga izvajajo zadevne okrožne občinske šole, ne ve za nobeno področje zunaj področja uporabe sistema DDV, pri katerem je vprašljivo, ali prejemniki nadomestila DDV opravljajo svoje storitve v konkurenci z drugimi podjetji znotraj EGP.“

Norveški organi so zato menili, da bi v sektorjih, ki so izvzeti s področja uporabe Zakona o DDV, izredno malo podjetij s sedeži v sosednjih evropskih državah zagotavljalo storitve v konkurenci z norveškimi podjetji, ki so zajeta v Zakonu o nadomestilu DDV. In ne samo to, pri izbiri ponudnika storitev so odločilnega pomena okoliščine, kot je oddaljenost ponudnika storitev, težave z jezikom in druge oblike kulturne povezanosti.

Norveški organi so menili, da bi moralo biti za izvedbo prave ocene sheme nadomestila DDV v zvezi z merili, določenimi v členu 61(1) EGP, pomembno, da je konkurenca med norveškimi podjetji in drugimi podjetji v EGP v sektorjih, ki so oproščeni plačila DDV, precej zanemarljiva.

Zato so norveški organi menili, da se za nadomestilo DDV, ki se dodeli podjetjem v sektorjih, ki so oproščeni plačila DDV, ne more šteti, da vpliva na trgovino med pogodbenicami Sporazuma EGP.

4.3 Splošne pripombe

Norveški organi so navedli primere več držav članic EU, ki so uvedle sheme vračil za stroške DDV pri dejavnostih za lokalne uprave, ki niso obdavčljive ali so davka oproščene. Na Švedskem, Danskem, Finskem, Nizozemskem in v Združenem kraljestvu so uvedli različne sheme, ki predvidevajo vračilo DDV za lokalne vlade, s katerim bi odpravili izkrivljanja pri odločanju

javnih organov med javnim zagotavljanjem javnih storitev ali njihovim zagotavljanjem s sklepanjem pogodb z zunanjimi izvajalci. Različni sistemi za vračilo DDV, ki so na splošno podobni tem, so vzpostavljeni tudi v Franciji, Luksemburgu, Avstriji in na Portugalskem.

Norveški organi so poleg tega navedli izjavo nekdanjega komisarja Bolkesteina. Bolkestein je v dopisu z dne 1. februarja 2000 Michelu Hansenneju (Belgija), ki je na Evropski parlament naslovil vprašanje, ali je shema nadomestila DDV v Združenem kraljestvu v skladu s šesto direktivo o DDV, navedel, da shema nadomestila DDV „ni v nasprotju s šesto direktivo o DDV“, saj „vsebuje popolnoma finančno transakcijo med različnimi javnimi organi in jo ureja ustrezna nacionalna politika za financiranje javnih organov“.

Bolkestein je komentiral tudi „možnost sheme, po kateri bi irska vlada namenila subvencijo irskim dobrodelnim ustanovam v znesku, ki ustreza DDV, ki ga morajo te ustanove plačati in ga ni mogoče odbiti“. Izjavil je, da „dodeljevanje vladnih subvencij samo po sebi ni v nasprotju z zakonodajo Evropske unije o DDV“.

Norveški organi so priznali, da se nobena od teh navedb ne nanaša neposredno na pravila o državni pomoči. Vendar po njihovem iz teh navedb izhaja, da sheme nadomestila DDV očitno niso v nasprotju s šesto direktivo o DDV. Po njihovem mnenju to odraža dejstvo, da so sheme nadomestila DDV v skladu z naravo in logiko samega sistema DDV.

II. OCENA

1. Obstoj državne pomoči

1.1 Uvod

Člen 61(1) Sporazuma EGP se glasi:

„Razen če ta sporazum ne določa drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodelijo države članice ES, države Efte ali je dodeljena v kakršni koli obliki iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z delovanjem tega sporazuma, kolikor škodi trgovini med pogodbenicami.“

Nadzorni organ bi rad podal predhodno pripombo v zvezi s področjem uporabe te ocene. Ta odločba se ne nanaša na odločitev norveških organov o izvzetju nekaterih transakcij s področja uporabe Zakona o DDV. Zadeva samo nadomestilo vstopnega davka, ki ga plačujejo nekatere osebe, ki spadajo na področje uporabe Zakona o nadomestilu DDV.

Poleg tega bi Nadzorni organ rad opozoril na tri pripombe, ki jih je podal že v Odločbi št. 225/06/COL:

Prvič, splošno pravilo je, da Sporazum EGP ne zajema davčnega sistema države Efte. Vsaka država Efte sama zasnuje in uporablja davčni sistem v skladu s svojo izbiro politike. Vendar pa ima lahko uvedba davčnega ukrepa, kakršen je nadomestilo vstopnega davka, ki ga predvideva člen 3 Zakona o nadomestilu DDV, posledice, zaradi katerih spada na področje uporabe člena 61(1) Sporazuma EGP. Kakor kaže sodna praksa⁽¹⁾, člen 61(1) ukrepov državne intervencije ne ločuje glede na njihove vzroke ali cilje, temveč jih opredeljuje glede na njihove učinke.

Drugič, vprašanje, ali zadevni ukrep pomeni državno pomoč, se pojavlja samo toliko, kolikor zadeva gospodarsko dejavnost, to je dejavnost, ki sestoji iz tega, da se na določenem trgu ponujajo blago in storitve⁽²⁾. Ukrep pomeni državno pomoč samo, če imajo koristi od njega podjetja. Za namene uporabe pravil konkurence pojem podjetja zajema subjekte, „ki se ukvarjajo z gospodarsko dejavnostjo, ne glede na pravni status subjekta in način njegovega financiranja“⁽³⁾. Čeprav nekateri od subjektov, ki prejema vračila vstopnega davka, ne izpolnjujejo pogoja, da bi bili opredeljeni kot podjetja, je dejstvo, da nekateri od upravičencev po Zakonu o nadomestilu DDV so podjetja, zadostna podlaga za oceno sheme kot take za namene državne pomoči⁽⁴⁾.

Tretjič, pomoč je mogoče dodeliti tako javnim kot zasebnim podjetjem⁽⁵⁾. Da se javno podjetje obravnava kot prejemnik državne pomoči, ni nujno, da je pravna oseba, ločena od države. To, da neko pravno osebo ureja javno pravo in da je neprofitna institucija, ne pomeni nujno, da ni „podjetje“ v smislu pravil o državni pomoči⁽⁶⁾.

Četrtič, Nadzorni organ bi rad v zvezi s splošnimi pripombami norveških organov o obstoju podobnih shem znotraj Evropske unije pripomnil, da se te sheme lahko razlikujejo od Zakona o nadomestilu DDV in da je o pripombah norveških organov

obvestil Evropsko komisijo. In kot poleg tega kaže sodna praksa, „kakršnega koli dejanja, s katerim država članica krši svojo obveznost po Pogodbi, v zvezi s prepovedjo iz člena 92, ni mogoče upravičiti z dejstvom, da te obveznosti ne izpolnjujejo tudi druge države članice“⁽⁷⁾.

V nadaljevanju bo Nadzorni organ ocenil, ali Zakon o nadomestilu DDV kot shema⁽⁸⁾ izpolnjuje merila iz člena 61(1) sporazuma EGP, tako da se lahko šteje za državno pomoč.

1.2 Državna sredstva

Če naj pomoč pomeni državno pomoč v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP, jo mora dodeliti država iz državnih sredstev.

Nadomestilo dodeljuje neposredno država in ga torej dodeljuje država iz državnih sredstev.

Norveški organi so trdili, da shema nadomestila DDV ni ukrep pomoči, ker gre za sistem, ki si sredstva zagotavlja sam. Po njihovem mnenju shemo nadomestila DDV financirajo občine same z znižanjem splošnih prenosov iz državnega proračuna za občine. Ko je bila leta 2004 uvedena shema nadomestila DDV, so se občinska odobrena proračunska sredstva v letnem fiskalnem proračunu znižala v skladu s pričakovanim zneskom vstopnega davka, za katerega naj bi se izplačalo nadomestilo.

Nadzorni organ meni, da za namene državne pomoči ni pomembno, ali je bil znesek, ki ga prejemajo občine, zmanjšan ali ne. Pomembno je, ali je država podjetjem podelila finančno podporo v smislu pravil konkurence in iz državnih sredstev. Kadar občina deluje kot podjetje, jo je treba za namene državne pomoči ločiti od občine kot javnega organa. Te ugotovitve ne spreminja dejstvo, ali je strošek države za nadomestilo na centralni ravni izravnal z znižanimi prenosi na lokalne in regionalne organe. Vračilo vstopnega davka se financira iz državnega proračuna, zato so to državna sredstva.

In kakor poleg tega razume Nadzorni organ, se prenosi iz državnega proračuna za vsako občino ne znižajo v znesku, ki bi natančno ustrezal nadomestilu DDV, ki ga prejme.

⁽¹⁾ Zadeva E-6/98 *Norveška proti Nadzornemu organu Efte* [1999] Poročilo Sodišča Efte, str. 76, odstavek 34; združene zadeve E-5/04, E-6/04 in E-7/04 *Fesil in Finnford, PIL in drugi in Norveška proti Nadzornemu organu Efte* [2005] Poročilo Sodišča Efte, str. 121, odstavek 76; zadeva 173/73 *Italija proti Komisiji* [1974] Recueil 709, odstavek 13; in zadeva C-241/94 *Francija proti Komisiji* [1996] Recueil I-4551, odstavek 20.

⁽²⁾ Združene zadeve C-180/98 do C-184/98 *Pavlov in drugi* [2000] Recueil I-6451, odstavek 75.

⁽³⁾ Zadeva C-41/90 *Höfner in Elser* [1991] Recueil I-1979, odstavek 21.

⁽⁴⁾ Zadeva E-2/05 *Nadzorni organ Efte proti Islandiji* [2005] Poročilo Sodišča Efte, str. 202, odstavek 24.

⁽⁵⁾ Zadeva C-387/92 *Banco Exterior de España* [1994] Recueil I-877, odstavek 11.

⁽⁶⁾ Zadeva C-244/94 *Fédération Française des Sociétés d'Assurance et a.* [1995] Recueil I-4013, odstavek 21, in zadeva 78/76 *Steinike & Weinlig* [1977] Recueil 595, odstavek 1.

⁽⁷⁾ Zadeva 78/76 *Steinike & Weinlig*, navedeno zgoraj, odstavek 24, zadeva T-214/95 *Het Vlaamse Gewest proti Komisiji* [1998] Recueil II-717, odstavek 54.

⁽⁸⁾ Nadzorni organ je v oddelku II.2.1 Odločbe št. 225/06/COL ocenil, da je Zakon o nadomestilu DDV shema pomoči. Sklicevanje se nanaša na navedeno oceno.

1.3 Gospodarska prednost

Finančni ukrep, ki ga podjetju dodeli država ali se mu dodeli iz državnih sredstev in zaradi katerega slednje nima stroškov, ki bi jih običajno krilo iz lastnega proračuna, je gospodarska prednost ⁽¹⁾.

Norveški organi so trdili, da shema nadomestila DDV ne pomeni prednosti, saj ne prinaša niti znižanja zneska davka niti davčnega odloga. Shema nadomestila DDV v ničemer ne znižuje davčne obremenitve prejemnika.

Nadzorni organ se s tem pristopom ne strinja. Po njegovem mnenju norveški organi ne ločujejo pravilno med različnimi sferami države, tj. v tem primeru med državo kot davčnim organom, občinami kot državnimi organi in občinskimi podjetji kot posebnimi subjekti za namene državne pomoči.

Nadzorni organ mora pri odločanju, ali je bila dodeljena gospodarska prednost, oceniti, ali ukrep upravičence odvezuje stroškov, ki bi jih sicer imeli pri običajnem poslovanju. Plačilo vstopnega davka je strošek poslovanja, ki se nanaša na nakupe pri običajni gospodarski dejavnosti nekega podjetja in ga navadno nosi samo podjetje. Norveški organi do stopnje, kolikor izplačujejo nadomestila za vstopni davek na nakupe blaga in storitev podjetjem, ki spadajo na področje uporabe člena 2 Zakona o nadomestilu DDV, tem podjetjem dodeljujejo gospodarsko prednost. Tem podjetjem je dodeljena prednost, ker so stroški poslovanja, ki jih bodo imela, znižani za višino vstopnega davka, za katerega se izplača nadomestilo.

Zato Zakon o nadomestilu DDV prinaša dodelitev gospodarske prednosti upravičencem sheme.

1.4 Selektivnost

Poleg tega mora biti ukrep pomoči, če naj gre za državno pomoč v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP, selektiven in mora dajati prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“.

Nadzorni organ je v Odločbi št. 225/06/COL menil, da je Zakon o nadomestilu DDV v bistvu selektiven ukrep. Področje uporabe Zakona o nadomestilu DDV je pozitivno opredeljeno v smislu, da lahko dobijo nadomestilo vstopnega davka na nakupe samo davčni zavezanci, ki spadajo na področje uporabe

člena 2 Zakona o nadomestilu DDV. Prednost, ki se po Zakonu o nadomestilu DDV dodeljuje podjetjem, ki dobijo vračilo za vstopni davek, prinaša oprostitev obveznosti, izhajajoče iz splošnega sistema DDV, ki se uporablja za vse kupce blaga in storitev.

Sodna praksa Sodišča kaže, da je določen davčni ukrep kljub temu mogoče upravičiti z notranjo logiko davčnega sistema, če ji ustreza ⁽²⁾. Vsak ukrep, ki je namenjen temu, da delno ali v celoti oprosti podjetja v nekem sektorju stroškov, ki izhajajo iz običajne uporabe splošnega sistema, je državna pomoč in te oprostitev ni mogoče upravičiti z naravo in logiko splošnega sistema ⁽³⁾.

Nadzorni organ bo ocenil, ali vračilo vstopnega davka iz člena 3 Zakona o nadomestilu DDV spada v logiko sistema DDV. Nadzorni organ mora za svojo oceno razmisliti, ali vračilo vstopnega davka ustreza ciljem, ki so del samega sistema DDV, ali pa ima mogoče druge cilje, ki jih sistem DDV ne vključuje.

Prvotni cilj sistema DDV je obdavčitev nekaterih dobav blaga ali storitev. DDV je posredni davek na potrošnje blaga in storitev. DDV se praviloma obračunava na vseh stopnjah dobavne verige ter za uvoz blaga in storitev iz tujine. Končni potrošnik plača DDV kot del nakupne cene, ne da bi imel pravico davek odbiti.

Čeprav je treba načeloma na vse prodaje blaga in storitev plačati DDV, so nekatere transakcije lahko oproščene (in tako brez knjiženja v dobro za vstopni davek), kar pomeni, da takšne dobave niso obdavčljive.

Členi 5, 5a in 5b v poglavju I norveškega Zakona o DDV predvidevajo oprostitev za transakcije, kot so dobava in oddajanje v najem nepremičnin, zagotavljanje zdravstvenih storitev in storitev, povezanih z zdravjem, socialnovarstvenih storitev, izobraževalnih storitev, finančnih storitev itd. Ponudniki tega blaga in storitev se obravnavajo kot končni potrošniki za namene DDV, saj morajo plačati vstopni davek, ne da bi lahko zahtevali izstopni davek. Posledica take logike sistema je, da oproščene dobave blaga in storitev ter končni potrošniki plačajo vstopni davek, ne da bi ga imeli možnost odbiti.

⁽¹⁾ Združene zadeve E-5/04, E-6/04 in E-7/04 *Fesil in Finnjord, PIL in drugi in Norveška proti Nadzornemu organu Efte*, navedeno zgoraj, odstavki 76 in 78–79; zadeva C-301/87 *Francija proti Komisiji* [1990] Recueil I-307, odstavek 41.

⁽²⁾ Zadeva E-6/98 *Norveška proti Nadzornemu organu Efte*, navedeno zgoraj, odstavek 38; združene zadeve E-5/04, E-6/04 in E-7/04 *Fesil in Finnjord, PIL in drugi in Norveška proti Nadzornemu organu Efte*, navedeno zgoraj, odstavki 84–85; združene zadeve T-127/99, T-129/99 in T-148/99 *Territorio Histórico de Alava et al. proti Komisiji* [2002] Recueil II-1275, odstavek 163; zadeva C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* [2001] Recueil I-8365, odstavek 42; zadeva T-308/00 *Salzgitter proti Komisiji* [2004] ZOdI. II-1933, odstavek 42; zadeva C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] ZOdI. I-1627, odstavek 43.

⁽³⁾ Zadeva E-6/98 *Norveška proti Nadzornemu organu Efte* [1999] Poročilo Sodišča Efte, str. 76, odstavek 38; združene zadeve E-5/04, E-6/04 in E-7/04 *Fesil in Finnjord, PIL in drugi in Norveška proti Nadzornemu organu Efte*, navedeno zgoraj, odstavki 76–89; zadeva 173/73 *Italija proti Komisiji* [1974] Recueil 709, odstavek 16.

Ta logična posledica sistema DDV pa je ustvarila izkrivljanje na drugi ravni, kar so poskušali norveški organi izravnati s sprejetjem Zakona o nadomestilu DDV. Tako je mogoče ugotoviti, da je Zakon o nadomestilu DDV namenjen izravnavi naravne logične posledice sistema DDV pri oprostitvi nekaterih dobav. Zato Zakon o nadomestilu DDV ni namenjen obdavčitvi končnih uporabnikov, kar je namen splošnega sistema DDV, temveč skuša določeni skupini končnih potrošnikov ponuditi olajšave, da bi se tako izognili izkrivljanju konkurence med notranjim zagotavljanjem in zunanjim izvajanjem transakcij, od katerih se plačuje DDV.

Kakor so pojasnili norveški organi, je v skladu s členom 1 Zakona o nadomestilu DDV cilj nadomestila vstopnega davka vzpostaviti enake konkurenčne pogoje za samooskrbo in zunanje izvajanje za blago in storitve, za katere se plačuje DDV.

Po mnenju Nadzornega organa nadomestilo plačanega vstopnega davka zaradi drugih razlogov, kot jih določa sistem DDV, ni upravičeno s ciljem obdavčitve določene dejavnosti, ki je glavna spodbuda za sistem DDV. Prizadevanje norveških organov, da bi ustvarili enake konkurenčne pogoje za samooskrbo in zunanje izvajanje javnih organov za blago in storitve, za katere se plačuje DDV, je kot takšno sicer pohvalno, vendar bi težko trdili, da je v naravi in logiki samega sistema DDV. Tako se Nadzorni organ sklicuje zlasti na sodno prakso v zadevi *Heiser*⁽¹⁾, v skladu s katero samo dejstvo, da ima ukrep pohvalen namen, ne zadošča, da ga zaradi tega ne bi mogli označiti kot pomoč v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP. Člen 61(1) Sporazuma EGP ukrepov državne intervencije ne ločuje glede na njihove vzroke ali cilje, temveč jih opredeljuje glede na njihove učinke⁽²⁾.

Nadzorni organ ne zanemara dejstva, da so norveški organi z uvedbo Zakona o nadomestilu DDV poskušali vzpostaviti nevtralnost pri nabavi blaga in storitev, za katere se plačuje DDV, za javno upravo. Te nevtralnosti ni mogoče enačiti z nevtralnostjo, ki je lastna sistemu DDV.

Ker namen vzpostavitve enakih konkurenčnih pogojev za notranje dobave in zunanje izvajanje dobav blaga in storitev za javne organe ni v skladu z logiko sistema DDV, bi lahko ta cilj upoštevali samo pri presojanju združljivosti zadevnega ukrepa.

Nadzorni organ na podlagi zgoraj navedenih razlogov ugotavlja, da nadomestila DDV ni mogoče upravičiti z naravo in logiko sistema DDV. Zato je ta ukrep selektiven.

1.5 Izkrivljanje konkurence

Ukrep spada na področje uporabe člena 61(1) Sporazuma EGP, če izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco.

Prednosti nadomestila vstopnega davka uživajo samo javni in zasebni subjekti, ki spadajo na področje uporabe člena 2 Zakona o nadomestilu DDV. Kadar pa ti subjekti zagotavljajo storitve, oproščene DDV, v konkurenci s podjetji, ki ne spadajo na področje uporabe člena 2 Zakona o nadomestilu DDV, imajo slednja višje nakupne stroške, čeprav opravljajo podobne dejavnosti. Namen nadomestila vstopnega davka je bil sicer omiliti izkrivljanja za občinsko pridobivanje, vendar je to nadomestilo ustvarilo izkrivljanje konkurence med javnimi organi, ki opravljajo gospodarske dejavnosti, in zasebnimi podjetji, ki opravljajo enake dejavnosti v sektorjih, oproščenih DDV. Zato bi bili zaradi državne intervencije proizvodi, ki bi jih ponujali zasebni subjekti, če bi bili podobni tudi vsi drugi dejavniki, dražji. Tako se izkrivlja konkurenca. Tudi na področjih, na katerih dobivajo nadomestilo javni in zasebni subjekti, bi pomoč še lahko izkrivljala konkurenco med nacionalnimi subjekti in drugimi subjekti EGP, ki delujejo na istem trgu.

Zato Nadzorni organ v zvezi z nadomestilom, ki se odobri podjetjem za proizvodnjo blaga ali ponujanje storitev, oproščenih DDV, meni, da obstaja izkrivljanje konkurence med podjetji.

1.6 Vpliv na trgovino

Ukrep državne pomoči spada na področje uporabe člena 61(1) Sporazuma EGP, samo če vpliva na trgovino med pogodbenicami Sporazuma EGP.

Norveški organi so v pripombah na Odločbo Nadzornega organa št. 225/06/COL nasprotovali oceni Nadzornega organa glede merila vpliva na trgovino, ki po njihovem mnenju ni temeljila na pravilnem pojmovanju položaja. Po njihovem mnenju občine s shemo nadomestila DDV dobijo predvsem povrnjena sredstva za vstopni davek na blago in storitve, ki jih kupijo za opravljanje svojih obveznih dejavnosti. Kar pa zadeva neobvezne dejavnosti, ki jih lahko opravljajo občine, niso norveški organi videli nobenega področja, ki bi bilo oproščeno DDV in na katerem prejemniki nadomestila DDV opravljajo svoje storitve v konkurenci z drugimi podjetji znotraj EGP, razen posebne vrste šol, na katere se je skliceval pritožnik. Norveški organi so prepričani, da je v sosednjih evropskih državah izredno malo podjetij, ki bi lahko konkurirala norveškim podjetjem, za katere se uporablja Zakon o nadomestilu DDV.

⁽¹⁾ Zadeva C-172/03 *Wolfgang Heiser*, navedeno zgoraj.

⁽²⁾ Zadeva C-159/01 *Nizozemska proti Komisiji* [2004] Recueil I-4461, odstavek 51.

Nadzorni organ ponavlja svoje stališče do ocene vpliva na trgovino, ki ga je izrazil v Odločbi št. 225/06/COL. Nadzorni organ mora preučiti, ali shema pomoči lahko vpliva na trgovino znotraj EGP, ni pa mu treba določati njenega dejanskega vpliva⁽¹⁾. Načeloma lahko vsi upravičenci po shemi nadomestila DDV prejmejo nadomestilo vstopnega DDV po pogojih sheme, ne glede na to, ali bi pomoč posameznemu subjektu vplivala na trgovino. Sodna praksa SES je pokazala, „v primeru sistema pomoči lahko Komisija za to, da preveri, ali ta sistem vsebuje elemente pomoči, preuči le splošne značilnosti obravnavanega sistema in ni dolžna obravnavati vsakega posameznega primera uporabe“⁽²⁾. To razlago je sprejelo tudi Sodišče Efte⁽³⁾.

Merilo vpliva na trgovino se tradicionalno razlaga tako, da se ukrep na splošno šteje za državno pomoč, če lahko vpliva na trgovino med državami EGP⁽⁴⁾. In tudi če je ocena norveških organov, da lahko samo nekaj podjetij znotraj EGP konkurira upravičencem po Zakonu o nadomestilu DDV, pravilna, lahko ukrep pomoči kljub temu vpliva na trgovino, saj niti število upravičencev niti število tekmecev nista pomembna elementa pri ocenjevanju merila vpliva na trgovino v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP⁽⁵⁾.

Če država nekemu podjetju dodeli državno podporo, to lahko privede do ohranitve ali povečanja notranjih dobav, zaradi česar se zmanjšajo možnosti drugih podjetij za prodor na trg zadevnih držav EGP⁽⁶⁾. Zato značaj pomoči ni odvisen od lokalnega ali regionalnega značaja storitev, ki se zagotavljajo, ali od obsega zadevnega področja dejavnosti⁽⁷⁾.

Ne obstaja nobena meja ali odstotek, pod katerim se lahko šteje, da ni vpliva na trgovino med pogodbenicami⁽⁸⁾. Sodna praksa⁽⁹⁾ prej kaže ravno nasprotno, kadar koli državna finančna pomoč okrepi položaj nekega podjetja v primerjavi z drugimi podjetji, ki konkurirajo v trgovini znotraj EGP, je treba šteti, da navedena pomoč vpliva na to trgovino.

Vendar pa člena 5 in 5a v poglavju I Zakona o DDV nekatere transakcije izvezeta s področja uporabe Zakona o DDV. Poleg tega člen 5b istega Zakona predvideva, da Zakon ne zajema zagotavljanja nekaterih storitev, kamor med drugim spadajo zagotavljanje zdravstvenih storitev in storitev, povezanih z zdravjem, socialnovarstvenih storitev, izobraževalnih storitev, finančnih storitev, storitev, povezanih z izvajanjem javne oblasti, storitev v obliki pravice do obiskovanja gledaliških, opernih, baletnih, kinematografskih in cirkuških predstav, razstav v galerijah in muzejih, loterijskih storitev, storitev, povezanih s ponujanjem hrane v šolskih in študentskih menzah, itd. Zato so vse te storitve oproščene plačila DDV, vendar jih načeloma zajema Zakon o nadomestilu DDV.⁽¹⁰⁾ Nekaj od teh sektorjev, kakor so na primer finančne storitve, storitve, povezane s strežbo hrane v šolah in študentskih menzah, nekaj zobozdravstvenih storitev, nekaj izobraževalnih storitev, ki se zagotavljajo proti plačilu, nekaj kinematografskih storitev, je delno ali v celoti odprtih za konkurenco po vsem EGP. Pomoč, ki se dodeli podjetjem v sektorjih, ki so odprti za konkurenco, tako lahko vpliva na trgovino med pogodbenicami Sporazuma EGP.

⁽¹⁾ Zadeva C-298/00 P Italija proti Komisiji [2004] ZOdl. I-4087, odstavek 49, in zadeva C-372/97 Italija proti Komisiji [2004] ZOdl. I-3679, odstavek 44.

⁽²⁾ Zadeva T-171/02 Regione autonoma della Sardegna proti Komisiji [2005] ZOdl. II-2123, odstavek 102; Zadeva 248/84 Nemčija proti Komisiji [1987] Recueil 4013, odstavek 18; zadeva C-75/97 Belgija proti Komisiji [1999] Recueil I-3671, odstavek 48, in zadeva C-278/00 Grčija proti Komisiji [2004] ZOdl. I-3997, odstavek 24.

⁽³⁾ Zadeva E-6/98 Norveška proti Nadzornemu organu Efte, navedeno zgoraj, odstavek 57 in zadeva E-2/05 Nadzorni organ Efte proti Islandiji [2005] Poročilo Sodišča Efte, str. 202, odstavek 24.

⁽⁴⁾ Združene zadeve T-298/97–T-312/97 e.a. Alzetta a.o. proti Komisiji [2000] Recueil II-2319, odstavki 76–78.

⁽⁵⁾ Zadeva C-71/04 Administración del Estado proti Xunta de Galicia [2005] ZOdl. I-7419, odstavek 41; zadeva C-280/00 Altmark Trans [2003] Recueil I-7747, odstavek 81; združene zadeve C-34/01 do C-38/01 Enirisorse [2003] Recueil I-14243, odstavek 28; zadeva C-142/87 Belgija proti Komisiji („Tubemeuse“) [1990] Recueil I-959, odstavek 43; združene zadeve C-278/92 do C-280/92 Španija proti Komisiji [1994] Recueil I-4103, odstavek 42.

⁽⁶⁾ Zadeva E-6/98 Norveška proti Nadzornemu organu Efte, navedeno zgoraj, odstavek 59; zadeva C-303/88 Italija proti Komisiji [1991] Recueil I-1433, odstavek 27; združene zadeve C-278/92 do C-280/92 Španija proti Komisiji [1994] Recueil I-4103, odstavek 40, zadeva C-280/00 Altmark Trans, navedeno zgoraj, odstavek 78.

⁽⁷⁾ Zadeva C-280/00 Altmark Trans, navedeno zgoraj, odstavek 77; Zadeva C-172/03 Wolfgang Heiser [2005] ZOdl. I-1627, odstavek 33; zadeva C-71/04 Administración del Estado proti Xunta de Galicia [2005] ZOdl. I-7419, odstavek 40.

Zaradi vseh teh razlogov in ob upoštevanju sodne prakse Sodišča Nadzorni organ meni, da je Zakon o nadomestilu DDV splošna, vsedrjavna shema nadomestil, ki lahko vpliva na trgovino med pogodbenicami Sporazuma EGP.

1.7 Sklepna ugotovitev

Nadzorni organ zaradi vseh zgoraj navedenih razlogov ugotavlja, da je Zakon o nadomestilu DDV shema državne pomoči v smislu člena 61(1) Sporazuma EGP.

⁽⁸⁾ Zadeva C-280/00 Altmark Trans [2003] Recueil I-7747, odstavek 81, zadeva C-172/03 Wolfgang Heiser [2005] ZOdl. I-1627, odstavek 32.

⁽⁹⁾ Zadeva E 6/98 Norveška proti Nadzornemu organu Efte, navedeno zgoraj, odstavek 59; zadeva 730/79 Philip Morris proti Komisiji [1980] Recueil 2671, odstavek 11.

⁽¹⁰⁾ Člen 4 Zakona o nadomestilu DDV nekoliko omejuje možnost do prejemanja nadomestila.

2. Postopkovne zahteve

V skladu s členom 1(3) dela I Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču „se Nadzorni organ Efte obvesti o vseh načrtih za dodelitev ali spremembo pomoči dovolj zgodaj, da lahko predloži pripombe (...). Zadevna država ne sme izvajati svojih predlaganih ukrepov, dokler v postopku ni sprejeta dokončna odločitev.“

Norveški organi Zakona o nadomestilu DDV pred njegovo uveljavitvijo niso priglasili Nadzornemu organu. Nadzorni organ zato ugotavlja, da norveški organi niso upoštevali obveznosti, ki jim jih nalaga člen 1(3) dela I Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču.

3. Združljivost pomoči

Nadzorni organ meni, da v tem primeru ni mogoče uporabiti nobenega od odstopanj, navedenih v členu 61(2) Sporazuma EGP.

Kar zadeva uporabo člena 61(3) Sporazuma EGP, se nadomestilo vstopnega davka ne more obravnavati v okviru člena 61(3)(a) Sporazuma EGP, saj ni nobena norveška regija upravičena do te določbe, ki zahteva izjemno nizko življenjsko raven ali veliko podzaposlenost. Ni videti, da bi to nadomestilo pospeševalo izvedbo pomembnega projekta skupnega evropskega interesa ali da bi odpravljalo resno motnjo v gospodarstvu države, kar se zahteva za združljivost na podlagi člena 61(3)(b) Sporazuma EGP.

Kar zadeva člen 61(3)(c) Sporazuma EGP, se za pomoč lahko šteje, da je združljiva s Sporazumom EGP, če pospešuje razvoj nekaterih gospodarskih dejavnosti ali nekaterih gospodarskih področij, ne da bi pri tem škodila trgovinskim pogojem v obsegu, ki bi bil v nasprotju s skupnimi interesi. Ni videti, da bi zadevna shema pomoči spodbujala razvoj nekaterih gospodarskih dejavnosti ali področij, temveč ima v skladu z navedbami norveških organov pri blagu in storitvah, za katere se plačuje DDV, za cilj vzpostavitev enakih konkurenčnih pogojev za notranje zagotavljanje in zunanje izvajanje storitev znotraj občin.

Nadzorni organ meni, da znižanje obratovalnih stroškov podjetja, kot je vstopni davek, pomeni pomoč za tekoče poslovanje. Ta vrsta pomoči je načeloma prepovedana. Zato Nadzorni organ meni, da je Zakon o nadomestilu DDV shema pomoči, ki je v trenutni obliki ni mogoče šteti za združljivo s pravili o državni pomoči iz Sporazuma EGP.

Kljub temu Nadzorni organ opozarja, da se, kot je navedeno zgoraj, vprašanje, ali zadevni ukrep pomeni državno pomoč, pojavlja samo toliko, kolikor zadeva gospodarsko dejavnost, to je dejavnost, ki sestoji iz tega, da se na določenem trgu ponujajo blago in storitve. Za to zadevo to pomeni, da kolikor upravičenci sheme izvajajo naloge javnega upravljanja ali predpisane obveznosti, ki ne pomenijo gospodarske dejavnosti, se

zanje ne uporablja ocena državne pomoči, vključno z oceno združljivosti ukrepa.

Poleg tega se v skladu s členom 59(2) Sporazuma EGP pravila državne pomoči ne uporabljajo za podjetja, pooblaščenca za opravljanje storitev splošnega gospodarskega pomena, kolikor uporaba takšnih pravil ne ovira izvajanja posebnih nalog, ki so jim dodeljene, in trgovina ni prizadeta v obsegu, ki bi bil v nasprotju z interesi pogodbenic Sporazuma.

Države imajo na splošno precej velik prostor za diskrecijo pri opredeljevanju storitev, ki jih je mogoče uvrstiti med storitve splošnega gospodarskega pomena. V tem smislu mora Nadzorni organ zagotoviti, da ne obstajajo očitne napake pri opredeljevanju storitev splošnega gospodarskega pomena. V trenutnem okviru Nadzorni organ ne more izvesti podrobne ocene, ali vsi dobavitelji v sektorjih, oproščenih plačila DDV, ki izkoriščajo vračilo vstopnega davka, tj. ki so zajeti v shemo pomoči, ustrezajo pogojem, določenim v členu 59(2) Sporazuma EGP. Nadzorni organ se lahko samo omeji na navedbo, da se ob izpolnitvi teh pogojev za vračilo vstopnega DDV, ki se odobri določenemu podjetju ali določeni skupini podjetij, lahko šteje, da pomeni združljivo državno pomoč v smislu člena 59(2) Sporazuma EGP. Zakon o nadomestilu DDV ni omejen na tak način.

Evropska komisija je 28. novembra 2005 sprejela Odločbo o uporabi člena 86(2) Pogodbe ES za državne pomoči v obliki nadomestila za javne storitve, dodeljene nekaterim podjetjem, pooblaščenim za opravljanje storitev splošnega gospodarskega pomena ⁽¹⁾. Ta odločba je bila vključena v Sporazum EGP julija 2006 ⁽²⁾.

V skladu s to odločbo ⁽³⁾ imajo bolnišnice in podjetja, pooblaščenca za socialna stanovanja, ki so jim bile zaupane naloge, ki vključujejo storitve splošnega gospodarskega pomena, posebne značilnosti, ki jih je treba upoštevati. Intenzivnost izkrivljanja konkurence na navedenih področjih v trenutni fazi razvoja notranjega trga ni nujno sorazmerna z obsegom prometa in nadomestila. Zato so bolnišnice, ki zagotavljajo zdravstveno varstvo, ki vključuje, kjer je to primerno, storitve v nujnih primerih in pomožne storitve, neposredno povezane s poglavitnimi dejavnostmi, zlasti na področju raziskav, in podjetja, odgovorna za socialna stanovanja, ki zagotavljajo stanovanja prikrajšanim državljanom ali skupinam z manj socialnimi ugodnostmi, ki si zaradi omejitev plačilne sposobnosti niso sposobni najti stanovanja po tržnih pogojih, izvzeti iz obveznosti priglasitve.

⁽¹⁾ Objavljeno v UL L 312, 29.11.2005, str. 67.

⁽²⁾ Odločba Komisije 2005/842/ES z dne 28. novembra 2005 o uporabi člena 86(2) Pogodbe ES za državne pomoči v obliki nadomestila za javne storitve, dodeljene nekaterim podjetjem, pooblaščenim za opravljanje storitev splošnega gospodarskega pomena, je bila vključena v Prilogo XV k Sporazumu EGP kot točka 1h z Odločbo št. 91/2006 (UL L 289, 19.10.2006, str. 31 in Dodatek EGP št. 52, 19.10.2006, str. 24), e.i.f. 8.7.2006.

⁽³⁾ Točka 15.

Vendar pa ta izjema ne pokriva nobenega vračila vstopnega davka, ki se dodeli podjetju za del gospodarskih dejavnosti, ki jih opravlja in niso del njegovih dolžnosti kot javne službe. Kot je bilo ocenjeno zgoraj, ta shema vračil pomeni državno pomoč in je ni mogoče šteti za združljivo s pravili Sporazuma EGP. V tem smislu se je mogoče sklicevati na nekaj področij zadevne dejavnosti, tj. na sektorje, ki so oproščeni plačila DDV in v zvezi s katerimi je bodisi iz obstoječih primerov pri Evropski komisiji ali Nadzornem organu bodisi iz obstoječe sodne prakse razvidno, da je dejavnost gospodarska dejavnost, ki se opravlja v konkurenci z drugimi. To zlasti velja za zobozdravnike ⁽¹⁾ ali reševalne postaje ⁽²⁾.

Poleg tega lahko nekateri prejemniki pomoči po shemi nadomestila DDV izkoristijo tudi druge izjeme, kot je pomoč *de minimis*, uporaba določb uredb o skupinski izjemi, kot je uredba o skupinski izjemi za mala in srednje velika podjetja, itd.

Vendar pa shema, kakršna je sedaj, ni predstavljena tako, da bi obravnavala samo obveznosti javnih storitev ali katero od zgoraj navedenih izjem. Zakon o nadomestilu DDV je širok po uporabi in pojmovanju. Ne vsebuje zahtevanih meril, ki bi zagotavljala izpolnjevanje pogojev za te izjeme. Zato se shema kot taka ne more šteti za združljivo s pravili o državni pomoči iz Sporazuma EGP.

4. Sklepna ugotovitev

Nadzorni organ ugotavlja, da so norveški organi nezakonito izvajali Zakon o nadomestilu DDV v nasprotju s členom 1(3) dela I Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču. Vračilo vstopnega davka, kakor ga predvideva ta zakon v trenutni obliki, iz zgoraj navedenih razlogov ni združljivo z delovanjem Sporazuma EGP.

Nadzorni organ v skladu s členom 14 dela II Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču v primerih obstoja nezakonite pomoči, če se ugotovi, da je nezdružljiva, zadevni državi Efte odredi, da od prejemnika zahteva vračilo pomoči.

Nadzorni organ meni, da v tem primeru ne obstajajo splošna načela, ki bi izključevala vračilo. V skladu z uveljavljeno sodno prakso je ukinitve nezakonite pomoči z vračilom logična posledica ugotovitve, da je pomoč nezakonita. Zato vračila državne pomoči, ki je bila dodeljena nezakonito, za namene vnovične

vzpostavitve položaja, ki je obstajal prej, načeloma ni mogoče obravnavati kot nesorazmernega s cilji Sporazuma EGP v zvezi z državno pomočjo. Prejemnik se s povračilom pomoči odpove prednosti, ki jo je užival na trgu pred svojimi tekmeci, in ponovno se vzpostavi položaj, ki je obstajal pred izplačilom pomoči ⁽³⁾. Iz te funkcije vračila pomoči je mogoče sklepati, da Nadzorni organ na splošno, razen v izjemnih okoliščinah, ne bo presešel meja svoje diskrecije, ki mu jo priznava sodna praksa Sodišča, če od zadevne države Efte zahteva, da dobi nazaj zneske, ki jih je dodelila prek nezakonite pomoči, saj samo vzpostavlja položaj, ki je obstajal prej ⁽⁴⁾.

In ne samo to, ker Protokol 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču Nadzornemu organu nalaga obveznost nadziranja državne pomoči, podjetja, ki jim je bila pomoč dodeljena, načeloma ne morejo imeti upravičenih pričakovanj, da je pomoč zakonita, če ni bila dodeljena v skladu s postopkom, ki ga določajo določbe navedenega protokola ⁽⁵⁾.

Izjave komisarja Bolkesteina, ki so jih navedli norveški organi, so se nanašale na združljivost zadevnih shem s pravili DDV kot takšnimi. Poleg tega je Bolkestein v vsaj eno od izjav vključil previdnostno navedbo „pod pogojem, da se upoštevajo pravila o državni pomoči“. Zato Nadzorni organ meni, da na podlagi teh izjav ni mogoče oblikovati upravičenih pričakovanj.

Poleg tega se norveški organi niso sklicevali na nobeno podobno shemo državne pomoči, ki bi jo odobrila Evropska komisija ali Nadzorni organ in na kateri bi lahko utemeljili obstoj upravičenih pričakovanj v zvezi z Zakonom o nadomestilu DDV.

Zaradi vseh teh razlogov Nadzorni organ meni, da v tem primeru ni razvidnih nobenih izjemnih okoliščin, ki bi lahko privedle do upravičenih pričakovanj prejemnikov pomoči.

Vračilo mora v skladu s členom 14(2) dela II Protokola 3 k Sporazumu o nadzornem organu in sodišču ter členoma 9 in 11 Odločbe Nadzornega organa št. 195/04/COL z dne 14. julija 2004 ⁽⁶⁾ vključevati obrestne obresti.

⁽¹⁾ Zadeva C-172/03 *Wolfgang Heiser*, navedeno zgoraj.

⁽²⁾ Zadeva C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner proti Landkreis Südwestpfalz* [2001] Recueil I-8089.

⁽³⁾ Zadeva C-350/93 *Komisija proti Italiji* [1995] Recueil I-699, odstavek 22.

⁽⁴⁾ Zadeva C-75/97 *Belgija proti Komisiji* [1999] Recueil I-3671, odstavek 66, in zadeva C-310/99 *Italija proti Komisiji* [2002] Recueil I-2289, odstavek 99.

⁽⁵⁾ Zadeva C-169/95 *Španija proti Komisiji* [1997] Recueil I-135, odstavek 51.

⁽⁶⁾ Objavljeno v UL L 139, 25.5.2006, str. 37 in Dodatku EGP št. 26, 25.5.2006, str. 1.

Zato se od norveških organov zahteva, da sprejmejo potrebne ukrepe za vračilo vse nezdržljive pomoči, ki je bila dodeljena na podlagi člena 3 Zakona o nadomestilu DDV, in o tem obvestijo Nadzorni organ v **dveh mesecih**.

Norveški organi spremenijo Zakon o nadomestilu DDV s takojšnjim učinkom, tako da izključijo dodeljevanje državne pomoči. V **dveh mesecih** obvestijo Nadzorni organ o potrebnih zakonodajnih spremembah, ki so jih sprejeli –

SPREJEL NASLEDNJO ODLOČBO:

Člen 1

Državna pomoč, dodeljena v zvezi z Zakonom o nadomestilu DDV, ki ga izvajajo norveški organi, ni združljiva z delovanjem Sporazuma EGP.

Člen 2

Norveški organi spremenijo Zakon o nadomestilu DDV s takojšnjim učinkom, tako da izključijo dodeljevanje državne pomoči.

Člen 3

Norveški organi sprejmejo vse potrebne ukrepe, da jim vsa upravičena podjetja vrnejo pomoč iz člena 1.

Člen 4

Vračilo se izvede nemudoma in v skladu s postopki nacionalne zakonodaje, pod pogojem, da omogočajo takojšnjo in učinko-

vito uveljavitev odločbe. Pomoč, ki se povrne, vključuje obresti in obrestne obresti od dneva, ko je bila na voljo upravičencu, do dneva, ko je bila povrnjena. Obresti se izračunajo v skladu s členoma 9 in 11 Odločbe Nadzornega organa Efte št. 195/04/COL.

Člen 5

Norveški organi obvestijo Nadzorni organ Efte v dveh mesecih od priglasitve te odločbe o ukrepih, ki so jih sprejeli za uskladitev z njo.

Člen 6

Ta odločba je naslovljena na Kraljevino Norveško.

Člen 7

Besedilo v angleškem jeziku je edino verodostojno.

V Bruslju, 3. maja 2007

Za Nadzorni organ Efte

Bjørn T. GRYDELAND

Predsednik

Kurt JÄGER

Član kolegija