

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 30 marca 2006 r. *

W sprawie C-451/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte d'appello di Milano (Włochy) postanowieniem z dnia 15 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 października 2003 r., w postępowaniu:

Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl

przeciwko

Giuseppe Calafioriemu

przy udziale:

Pubblico Ministero,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr (sprawozdawca),
A. Borg Barthet i U. Lõhmus, sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 maja 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl przez F. Capelliego i M. Valcadę, avvocati,
- w imieniu rządu włoskiego, przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika oraz przez D. Del Gaiza, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez E. Traversę i V. Di Bucciego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 czerwca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 WE, 10 WE, 82 WE, 86 WE i 98 WE w dziedzinie konkurencji, art. 43 WE, 48 WE i 49 WE w dziedzinie swobody przedsiębiorczości i swobodnego świadczenia usług oraz art. 87 WE w dziedzinie pomocy państwa.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (zwaną dalej „ADC Servizi”) a notariuszem G. Calafiorim w przedmiocie odmowy dokonania przezeń wpisu do rejestru przedsiębiorstw w Mediolanie wydanej przez zgromadzenie ogólne wspólników uchwały o zmianie statutu tej spółki.

Krajowe ramy prawne

- 3 Krajowe ramy prawne, w wersji wynikającej z treści postanowienia odsyłającego, można przedstawić pokrótce w następujący sposób.
- 4 Dekret ustawowy nr 241 z dnia 9 lipca 1997 r., w wersji uzupełnionej dekretem ustawowym nr 490 z dnia 28 grudnia 1998 r. (zwany dalej „dekretem ustawowym nr 241/97”), zastrzega jedynie dla centrów obsługi podatkowej (zwanym dalej „COP”) prawo do wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej, między innymi działalności związanej z rocznymi zeznaniami o przychodach osiąganych przez pracowników najemnych oraz osoby o porównywalnym z nimi statusie.

- 5 Artykuł 34 ust. 4 dekretu ustawowego nr 241/97 przyznaje COP wyłączne uprawnienie do sporządzania zeznań podatkowych o przychodach w wersji uproszczonej (wzór 730), w tym do przekazywania podatnikowi wypełnionego egzemplarza zeznania i formularza rozliczenia podatku oraz do podania do wiadomości pracodawców, na których ciąży obowiązek pokrycia zobowiązania podatkowego, wyniku zeznania w celu dokonania potrącenia u źródła, a także do wysłania zeznań organom podatkowym.
- 6 Artykuł 35 ust. 2 lit. b) dekretu ustawowego nr 241/97 zastrzega ponadto dla COP uprawnienie do dokonywania kontroli zgodności danych znajdujących się w zeznaniu z załącznikami do niego.
- 7 COP muszą mieć formę spółek akcyjnych i wykonywać działalność na podstawie zezwolenia wydanego przez ministerstwo finansów. Mogą one być zakładane jedynie przez podmioty prawne wskazane w art. 32 i 33 dekretu ustawowego nr 241/97. Chodzi tu w szczególności o stowarzyszenia pracodawców, organizacje związkowe, ich delegatury terenowe liczące co najmniej 50 000 członków, niektórych pracodawców, na których ciąży obowiązek pokrycia zobowiązania podatkowego i którzy zatrudniają co najmniej 50 000 pracowników najemnych, a także liczące co najmniej 50 000 członków stowarzyszenia pracowników będące założycielami ośrodków pomocy („istituti di patronato”). Wydaje się, że możliwość tworzenia COP przez podmioty prawne określone w dekreście ustawowym nr 241/97 jest ograniczona do tych tylko, których siedziba znajduje się we Włoszech.
- 8 Artykuł 33 ust. 2 dekretu ustawowego nr 241/97 stanowi, że COP powołują spośród osób wpisanych na listę biegłych rewidentów lub księgowych jedną lub więcej osób odpowiedzialnych za obsługę podatkową.

- 9 Za wykonywanie zastrzeżonej dla COP działalności rozpatrywane przepisy przewidują wypłatę wynagrodzenia z budżetu państwa, którego kwota została początkowo ustalona na 25 000 LIT za każde wypełnione i przesłane zeznanie podatkowe, a następnie podwyższona do kwoty około 14 EUR.

Postępowanie przed sądem krajowym

- 10 Celem spółki ADC Servizi z siedzibą w Mediolanie jest obsługa zakresie doradztwo w zakresie księgowości i administracji.
- 11 W dniu 25 lutego 2003 r. nadzwyczajne zgromadzenie ogólne wspólników wydało uchwałę o przyjęciu nowego statutu tej spółki, mającego odzwierciedlić fakt, że wykonuje ona także działalność polegającą na obsłudze podatkowej przedsiębiorstw, pracowników oraz osób o porównywalnym z nimi statusie, a także emerytów.
- 12 Sporządzający protokół z tego zgromadzenia notariusz G. Calafiori odmówił podjęcia kroków w celu wpisania tej uchwały do rejestru przedsiębiorstw w Mediolanie ze względu na to, że zmiany statutu uprawniające spółkę do wykonywania tego rodzaju działalności polegającej na obsłudze podatkowej stoją, jego zdaniem, w sprzeczności z art. 34 dekretu ustawowego nr 241/97.
- 13 ADC Servizi zwróciła się do Tribunale di Milano o nakazanie dokonania wpisu tej uchwały do rejestru przedsiębiorstw w Mediolanie. Postanowieniem z dnia 15 maja 2003 r. sąd ten oddalił powództwo.

- 14 ADC Servizi odwołała się od tego postanowienia do Corte d'appello di Milano, uzasadniając swe odwołanie tym, że, zastrzegając dla COP wyłączne prawo do wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej, przepisy dekretu ustawowego nr 241/97 stoją w sprzeczności z Traktatem WE.
- 15 Corte d'appello di Milano jest zdania, że aby rozwiązać zawisły przed nim spór, należy podnieść kwestie związane z wykładnią prawa wspólnotowego.
- 16 W pierwszej kolejności wskazuje on, że pracownicy najemni, emeryci i osoby o porównywalnym z nimi statusie są skłaniani do zwracania się do COP także w kwestiach, które w rozpatrywanych przepisach nie są zastrzeżone dla tych podmiotów, co skutkuje zakłóceniem konkurencji na tym rynku. Utworzony w ten sposób system stoi zatem w sprzeczności z art. 10 WE, 81 WE, 82 WE oraz 86 WE.
- 17 Corte d'appello di Milano podnosi następnie, że fakt wyłącznego zastrzeżenia dla niektórych, spełniającym konkretne kryteria, podmiotów prawa do sporządzania i składania zeznań podatkowych o przychodach stanowi utrudnienie w wykonywaniu działalności nie tylko dla krajowych podmiotów gospodarczych, ale także dla podmiotów mających siedzibę w innym państwie członkowskim; utrudnienie mogące stanowić przeszkodę zakazaną w art. 43 WE, 48 WE i 49 WE.
- 18 Wreszcie ten sąd krajowy jest zdania, że przewidziane jedynie dla COP wynagrodzenie z budżetu państwa, o którym mowa w pkt 9 niniejszego wyroku, podlega zakazowi ustanowionemu w art. 87 WE i 88 WE.

Pytania prejudycjalne

- 19 Na podstawie tych rozważań Corte d'appello di Milano zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 4 WE, 10 WE, 82 WE, 86 WE i 98 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takimi jak te wynikające z [dekretu ustawowego nr 241/97], także w kontekście tekstu jednolitego ustaw z zakresu podatków dochodowych [DPR (dekret Prezydenta Republiki) nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r.] oraz ustawy nr 413 z dnia 30 grudnia 1991 r., która zastrzega wyłączne prawo wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie podatkowym dla tylko jednej kategorii podmiotów prawnych, [...] COP [...], odmawiając innym podmiotom gospodarczym tego sektora, posiadającym faktyczną możliwość wykonywania zawodu z zakresu doradztwa podatkowego i księgowego (biegli rewidenci, księgowi, adwokaci oraz doradcy w dziedzinie zatrudnienia) prawa do wykonywania, na tych samych warunkach i zasadach, zastrzeżonych dla COP rodzajów działalności?
- 2) Czy art. 43 WE, 48 WE i 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takimi jak te wynikające z [dekretu ustawowego nr 241/97], także w kontekście tekstu jednolitego ustaw z zakresu podatków dochodowych [DPR nr 917(...)] oraz ustawy nr 413 z dnia 30 grudnia 1991 r., która zastrzega wyłączne prawo wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie podatkowym tylko dla jednej kategorii podmiotów prawnych — COP, odmawiając innym podmiotom gospodarczym tego sektora, posiadającym faktyczną możliwość wykonywania zawodu z zakresu doradztwa podatkowego i księgowego (biegli rewidenci, księgowi, adwokaci oraz doradcy w dziedzinie zatrudnienia) prawa do wykonywania, na tych samych warunkach i zasadach, zastrzeżonych dla COP rodzajów działalności?

- 3) Czy art. 87 WE należy interpretować w ten sposób, że pomoc państwa stanowi środek taki jak ten ustanowiony w (dekrecie ustawowym nr 241/97), a w szczególności w jego art. 38, który przewiduje wypłatę z budżetu państwa dla COP wynagrodzenia za dokonanie określonych w art. 34 ust. 4 oraz art. 37 ust. 2 tego dekretu czynności?”.

W przedmiocie pytania pierwszego

- ²⁰ Tytułem wstępu należy podkreślić, że art. 4 WE i 98 WE określają podstawowe zasady polityki gospodarczej systemu wspólnotowego i przypominają o kontekście, w który wpisane są reguły konkurencji zawarte w art. 82 WE i 86 WE. W tych okolicznościach, zadana przez sąd krajowy część pytania dotycząca art. 4 WE i 98 WE nie wymaga odpowiedzi odrębnej od tej, jaka zostanie udzielona w przedmiocie wykładni art. 82 WE i 86 WE.
- ²¹ Należy zatem stwierdzić, że swym pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 82 WE i 86 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym takimi jak będące przedmiotem zawisłego przed sądem krajowym sporu, które zastrzegają dla COP wyłączne prawo wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej.
- ²² W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 82 WE zakazane jest nadużywanie przez jedno lub większą liczbę przedsiębiorstw pozycji dominującej na wspólnym rynku lub na znacznej jego części.
- ²³ Należy także wyjaśnić, że sam fakt stworzenia, poprzez przyznanie praw specjalnych lub wyłącznych w rozumieniu art. 86 ust. 1 WE, pozycji dominującej nie jest, jako taki, sprzeczny z art. 82 WE. państwo członkowskie narusza zakazy ustanowione

w tych dwóch przepisach jedynie w przypadkach, gdy rozpatrywane przedsiębiorstwo jest skłaniane, poprzez samo wykonywanie praw specjalnych lub wyłącznych, do nadużywania zajmowanej pozycji dominującej lub też, gdy te prawa mogą stworzyć sytuację, w której przedsiębiorstwo to zostaje skłonięte do popełnienia takiego nadużycia (wyrok z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-475/99 *Ambulanz Glöckner*, Rec. str. I-8089, pkt 39).

- 24 Pytanie, które się nasuwa, dotyczy zatem nie tylko kwestii, czy skutkiem przepisów krajowych jest przyznanie COP praw specjalnych lub wyłącznych, w rozumieniu art. 86 ust. 1 WE, lecz także kwestii, czy takie przepisy mogą wykonywać do nadużycia pozycji dominującej.
- 25 Należy zaś stwierdzić, że niezależnie od kwestii, czy przepisy krajowe przyznały COP takie prawa specjalne lub wyłączne, ani orzeczenie odsyłające, ani uwagi na piśmie nie dostarczają Trybunałowi okoliczności faktycznych i prawnych, umożliwiających mu stwierdzenie, czy spełnione zostały przesłanki istnienia pozycji dominującej lub zachowania mającego znamiona nadużycia w rozumieniu art. 82 WE.
- 26 W tych okolicznościach Trybunał nie jest w stanie udzielić użytecznej odpowiedzi na pytanie pierwsze.

W przedmiocie pytania drugiego

- 27 Swym drugim pytaniem sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 43 WE i 49 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym takimi jak będące przedmiotem zawisłego przed sądem krajowym sporu, które zastrzegają dla COP wyłączne prawo wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej.

- 28 Tytułem wstępu należy wyjaśnić, że rząd włoski podnosi, iż pytanie to jest niedopuszczalne ze względu na to, że wszystkie elementy przedmiotowej działalności zamykają się w ramach jednego państwa członkowskiego.
- 29 W tym miejscu należy zauważyć, że odpowiedź może być jednak użyteczna dla sądu krajowego, szczególnie w przypadku gdy prawo krajowe nakazuje, w postępowaniu takim jak w niniejszej sprawie, przyznanie obywatelowi włoskiemu takich samych praw jak prawa, które przysługują obywatelowi innego państwa członkowskiego znajdującemu się w identycznej sytuacji na podstawie prawa wspólnotowego (zob. postanowienie z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawie C-250/03 Mauri, Zb.Orz. str. I-1267, pkt 21).
- 30 Należy zatem przeanalizować, czy postanowienia traktatowe, o których wykładnię wnosi sąd krajowy, sprzeciwiają się stosowaniu przepisów krajowych takich jak będące przedmiotem sporu zawisłego przed tym sądem, ze względu na to, że miałyby one zastosowanie wobec podmiotów mających siedzibę w innych państwach członkowskich.
- 31 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że art. 43 i 49 WE nakładają obowiązek zniesienia ograniczeń w zakresie swobody przedsiębiorczości oraz swobodnego świadczenia usług i że za takie ograniczenia muszą być uznane wszelkie środki, które zakazują, ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność tych swobód (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-439/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-305, pkt 22).
- 32 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że dekret ustawowy nr 241/97 przyznaje COP wyłączne uprawnienie do oferowania podatnikom pewnych usług polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej i, w szczególności, usług polegających na obsłudze podatkowej pracowników najemnych oraz osób o porównywalnym z nimi statusie w zakresie sporządzania zeznania podatkowego w wersji uproszczonej.

- 33 W odniesieniu do swobodnego świadczenia usług te przepisy krajowe — zastrzegając dla COP prawo do wykonywania tych rodzajów działalności — uniemożliwiają całkowicie dostęp do rozpatrywanego rynku usług podmiotom gospodarczym mającym siedzibę w innych państwach członkowskich.
- 34 W odniesieniu do swobody przedsiębiorczości te przepisy krajowe — ograniczając krąg podmiotów mających możliwość zakładania COP do kilku ich, spełniających restrykcyjne warunki, rodzajów oraz, jak wynika z przedstawionych informacji, do tych spośród określonych podmiotów, które mają siedzibę we Włoszech — mogą utrudniać czy nawet uniemożliwiać wykonywanie przez te podmioty gospodarcze pochodzące z innych państw członkowskich przysługującego im prawa do zakładania i wykonywania we Włoszech działalności gospodarczej mającej na celu świadczenie rozpatrywanych usług.
- 35 W tych okolicznościach, przyznanie COP wyłącznego uprawnienia do oferowania pewnych usług polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości oraz prawa do swobodnego świadczenia usług; ograniczenie, które zostało, co do zasady, zakazane w art. 43 WE i art. 49 WE.
- 36 Przepisy krajowe, które ograniczają krąg podmiotów mających możliwość zakładania COP do kilku ich, mających już siedziby we Włoszech, rodzajów, są dyskryminacyjne. Przepisy takie mogą zostać uzasadnione tylko przewidzianymi w art. 46 WE i 55 WE względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego, na które nie powołano się w niniejszym przypadku (wyrok z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-263/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-4195, pkt 15).
- 37 Rozpatrywane przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do wszystkich osób lub przedsiębiorstw wykonujących działalność na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego, mogą być natomiast uzasadnione, jeżeli odpowiadają nadrzędnym względem interesu ogólnego, o ile są one właściwe do zagwarantowania realizacji celu, jaki mają osiągnąć i nie wykraczają ponad to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 17 października 2000 r. w sprawie C-79/01 Payroll i in., pkt 28 oraz powołane w nim orzecznictwo).

- 38 W tym względzie należy stwierdzić, że interes ogólny związany z ochroną odbiorców rozpatrywanych usług przed szkodą, jaką mogliby ponieść ze względu na świadczenie usług przez osoby nieposiadające koniecznych kwalifikacji zawodowych lub moralnych, może uzasadnić ograniczenie swobody przedsiębiorczości oraz prawa do swobodnego świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-76/90 Säger, Rec. str. I-4221, pkt 15–17).
- 39 Jak zaś podkreślił rzecznik generalny w pkt 49 swej opinii, niektóre z zastrzeżonych dla COP usług, takich jak przekazanie egzemplarza zeznania podatkowego oraz formularza rozliczenia podatku, wysłanie zeznań organom podatkowym, a także podanie do wiadomości pracodawców, na których ciąży obowiązek pokrycia zobowiązania podatkowego, wyniku zeznania, mają nieskomplikowany charakter i nie wymagają szczególnych kwalifikacji zawodowych.
- 40 Nie ulega wątpliwości, że charakter tych usług nie może uzasadnić świadczenia ich jedynie przez podmioty mające szczególne kwalifikacje zawodowe.
- 41 Choć pewne zastrzeżone dla COP zadania — czyli w szczególności kontrola zgodności informacji znajdujących się w zeznaniu z załącznikami do niego — jawią się natomiast jako bardziej skomplikowane, nie wydaje się, żeby podmioty uprawnione do zakładania COP dawały gwarancje szczególnych kwalifikacji zawodowych, których celem jest wypełnienie przez nich tych zadań.
- 42 Tak jak wynika z postanowienia odsyłającego, zgodnie z art. 33 ust. 2 dekretu ustawowego nr 241/97, COP powołują osoby odpowiedzialne za wykonywanie tych zadań spośród wpisanych na listę biegłych rewidentów lub księgowych, czyli specjalistów, którzy nie mogą oferować w swoim własnym imieniu usług zastrzeżonych dla COP.

- 43 W tych okolicznościach nie wydaje się, że przepisy dekretu ustawowego nr 241/97, przyznające COP wyłączne uprawnienie do oferowania pewnych usług polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej, są środkami właściwymi, aby zapewnić ww. w pkt 38 niniejszego wyroku ochronę interesu ogólnego.
- 44 Na rozprawie rząd włoski podniósł, że rozpatrywane przepisy krajowe są w każdym razie uzasadnione na gruncie art. 45 akapit pierwszy WE oraz art. 55 WE, zgodnie z którymi swoboda przedsiębiorczości oraz swobodne świadczenie usług nie mają zastosowania do działalności, która jest związana z wykonywaniem władzy publicznej.
- 45 W tym względzie należy przypomnieć, że jako odstępstwo od podstawowej zasady swobody przedsiębiorczości, art. 45 WE i 55 WE powinny być interpretowane w sposób ograniczający ich zakres do tego, co jest konieczne dla ochrony interesów, które te przepisy pozwalają państwom członkowskim zachować (wyroki z dnia 15 marca 1988 r. w sprawie 147/86 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. 1637, pkt 7, oraz z dnia 29 października 1998 r. w sprawie C-114/97 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-6717, pkt 34).
- 46 Także zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, odstępstwo przewidziane w tych przepisach winno być ograniczone do działalności, która, rozpatrywana samodzielnie, jest w bezpośredni i szczególny sposób związana z wykonywaniem władzy publicznej (wyroki z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. str. 631, pkt 45; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-42/92 Thijssen, Rec. str. I-4047, pkt 8; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 35, oraz wyrok z dnia 31 maja 2001 r. w sprawie C-283/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-4363, pkt 20).
- 47 Należy stwierdzić, że kontrola zgodności informacji znajdujących się w zeznaniu podatkowym z załącznikami do tego zeznania, choć w rzeczywistości rzadko podważana przez organy podatkowe, nie jest w bezpośredni i szczególny sposób związana z wykonywaniem władzy publicznej, lecz stanowi środek mający przygotować lub ułatwić wykonanie ciężących na organach podatkowych zadań.

- 48 To samo dotyczy innych zadań, określonych w art. 34 i 35 dekretu ustawowego nr 241/97 i wspomnianych przez sąd krajowych w postanowieniu odsyłającym, czyli przekazania podatnikowi wypełnionego egzemplarza zeznania oraz [zestawienia] rozliczenia podatku oraz podania do wiadomości pracodawców, na których ciąży obowiązek pokrycia zobowiązania podatkowego, o wyniku zeznania, a także wysłania zeznań organom podatkowym.
- 49 Należy zatem stwierdzić, że zastrzeżone dla COP rodzaje działalności takie, jak wskazane w postanowieniu odsyłającym, nie wchodzą w zakres odstępstwa ustanowionego w art. 45 WE i 55 WE.
- 50 W świetle powyższego, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 43 WE i 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takimi, jak będące przedmiotem zawisłego przed sądem krajowym sporu, które zastrzegają dla COP wyłączne prawo wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 51 Tytułem wstępu należy podkreślić, że w swym trzecim pytaniu sąd krajowy odnosi się jednocześnie do art. 38 dekretu ustawowego nr 241/97 dotyczącego wypłaty wynagrodzenia dla COP, do art. 34 ust. 4 tego samego dekretu dotyczącego wykonywanej przez COP działalności polegającej na obsłudze podatkowej oraz do art. 37 ust. 2 tego rozporządzenia dotyczącego działalności polegającej na obsłudze podatkowej, wykonywanej przez inne podmioty.

- 52 Uzasadnienie rozstrzygnięcia wydanego przez ten sąd dotyczy zaś jedynie wypłaty wynagrodzenia dla COP.
- 53 W tych okolicznościach analizę trzeciego pytania należy ograniczyć do wynagrodzenia wypłacanego COP zgodnie z art. 34 ust. 4 oraz art. 38 ust. 1 dekretu ustawowego nr 241/97.
- 54 Należy zatem stwierdzić, że swym trzecim pytaniem sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy wynagrodzenie takie, jak pobierane przez COP za przygotowanie i przesłanie zeznania podatkowego, zgodnie z art. 34 ust. 4 oraz art. 38 ust. 1 dekretu ustawowego nr 241/97, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.
- 55 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zakwalifikowanie danego środka jako „pomocy” wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym przepisie przesłanek (zob. wyroki z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji zwanej „Tubemeuse”, Rec. str. I-959, pkt 25; z dnia 14 września 1994 r. w sprawach połączonych od C-278/92 do C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. str. I-4103, pkt 20; z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99 Francja przeciwko Komisji, Rec. str. I-4397, pkt 68, oraz z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. str. I-7747, pkt 74).
- 56 Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść; po czwarte, musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji.

- 57 Jeśli chodzi o pierwszą przesłankę, to jest ona spełniona ze względu na to, że przewidziane w art. 38 ust. 1 dekretu ustawowego nr 241/97 wynagrodzenie jest wypłacane z budżetu państwa.
- 58 W odniesieniu do drugiej przesłanki, należy stwierdzić, że na podstawie art. 38 ust. 1 dekretu ustawowego nr 241/97, COP mogą być wypłacane kwoty znacznej wysokości, oraz że pochodzącym z innych państw członkowskich podmiotom gospodarczym można by było zezwolić na stworzenie COP, które korzystałyby z wypłat tych kwot. W tych okolicznościach rozpatrywany środek może wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- 59 W odniesieniu do przesłanek trzeciej i czwartej, należy przypomnieć, że za pomoc uznaje się interwencje, które, niezależnie od ich formy, mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w bezpośredni lub pośredni sposób i które mogą zostać uznane za korzyść, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 84).
- 60 Natomiast w zakresie, w jakim interwencja państwa powinna zostać uznana za rekompensatę stanowiącą wynagrodzenie z tytułu wypełniania przez przedsiębiorstwa będące jej beneficjentami zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, nie wchodzi w ona zakres zastosowania art. 87 ust. 1 Traktatu WE, o ile rzeczywiście takie podmioty nie czerpią z tego tytułu korzyści finansowych, a zatem takie wsparcie nie powoduje uprzywilejowania takich podmiotów względem przedsiębiorstw z nimi konkurujących (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 87).
- 61 W konkretnym przypadku, aby taka rekompensata mogła uniknąć zakwalifikowania jako pomoc państwa, musi zostać spełniony szereg przesłanek (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 88).

- 62 Po pierwsze, przedsiębiorstwo będące beneficjentem powinno być rzeczywiście obciążone wykonaniem zobowiązań w zakresie usług publicznych i zobowiązania te powinny być wyraźnie określone (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 89).
- 63 W tym względzie nie jest wykluczonym, że państwo członkowskie może uznać za „usługę publiczną” usługi obsługi podatkowej, świadczone przez COP zgodnie z art. 34 ust. 4 dekretu ustawowego nr 241/97 pracownikom najemnym oraz osobom o porównywalnym z nimi statusie, których celem jest ułatwienie podatnikom spełnienia ich obowiązków wobec organów podatkowych oraz ułatwienie tym organom wykonania ciążących na nich zadań.
- 64 Po drugie, parametry, na podstawie których obliczona jest rekompensata, muszą być wcześniej ustalone w obiektywny i przejrzysty sposób, tak aby nie powodowała ona powstania dodatkowej korzyści ekonomicznej, która mogłaby powodowałaby uprzywilejowanie przedsiębiorstw będących beneficjentami względem przedsiębiorstw z nimi konkurujących (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 90).
- 65 W tym względzie wydaje się, że przesłankę tę może spełniać rekompensata, której wysokość została ustalona na około 14 EUR za każde przygotowane i przesłane organom podatkowym zeznanie podatkowe.
- 66 Po trzecie, rekompensata nie może przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia całości lub części kosztów poniesionych celem wykonania zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz racjonalnej korzyści z tytułu wypełniania tych zobowiązań (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 92).

- 67 Po czwarte, rekompensata powinna zostać określona na podstawie analizy kosztów, jakie przeciętne przedsiębiorstwo, prawidłowo zarządzane i odpowiednio wyposażone w środki umożliwiające świadczenie żądanych usług publicznych, poniosłoby na wykonanie takich zobowiązań, przy uwzględnieniu związanych z nimi kosztów oraz racjonalnego zysku osiąganego przy wypełnianiu tych zobowiązań (ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 93).
- 68 Analiza tych dwóch ostatnich przesłanek, dotyczących poziomu rozpatrywanego wynagrodzenia, wymaga dokonania oceny okoliczności faktycznych, leżących u podstaw sporu zawisłego przed sądem krajowym.
- 69 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał nie jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych leżących u podstaw zawisłego przed sądem krajowym sporu lub do stosowania wobec środków lub sytuacji krajowych zasad wspólnotowych, których wykładni dokonał, biorąc pod uwagę, iż kwestie te wchodzą w zakres wyłącznej właściwości sądu krajowego (zob. wyroki z dnia 19 grudnia 1968 r. w sprawie 13/68 Salgoil, Rec. str. 661, 672; z dnia 23 stycznia 1975 r. w sprawie 51/74 Van der Hulst, Rec. str. 79, pkt 12; z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 11; z dnia 5 października 1999 r. w sprawach połączonych C-175/98 i C-177/98 Lirussi i Bizzaro, Rec. str. I-6881, pkt 38, oraz z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-282/00 RAR, Rec. str. I-4741, pkt 47).
- 70 Do sądu krajowego należy zatem dokonanie oceny, w kontekście okoliczności faktycznych zawisłego przed nim sporu, czy ustanowione w art. 38 ust. 1 dekretu ustawowego nr 241/97 wynagrodzenie stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.
- 71 W tym kontekście należy także podkreślić, że sąd krajowy nie jest właściwy do dokonywania oceny zgodności środków pomocowych lub systemu pomocowego ze wspólnym rynkiem. Ta ocena należy do wyłącznych kompetencji Komisji Wspólnot Europejskich, podlegającej kontroli sądu wspólnotowego (zob. wyroki z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-354/90 Fédération nationale du commerce

extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Rec. str. I-5505, pkt 14; z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94 SFEI i in., Rec. str. I-3547, pkt 42, oraz z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-295/97 Piaggio, Rec. str. I-3735, pkt 31).

⁷² Uwzględniając powyższe, na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, że środek, poprzez który państwo członkowskie ustanawia wypłatę z budżetu państwa rekompensaty dla pewnych przedsiębiorstw, na których spoczywa obowiązek obsługi podatników, w zakresie, w jakim dotyczy on przygotowania i przesłania zeznania podatkowego organom podatkowym, winien zostać uznany za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE ze względu na to, że:

- poziom rekompensaty przekracza kwotę niezbędną do pokrycia całości lub części kosztów poniesionych celem wykonania zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz racjonalnej korzyści z tytułu wypełniania tych zobowiązań, oraz
- rekompensata nie została określona na podstawie analizy kosztów, jakie przeciętne przedsiębiorstwo, prawidłowo zarządzane i odpowiednio wyposażone w środki umożliwiające świadczenie żądanych usług publicznych, poniosłoby na wykonanie takich zobowiązań, przy uwzględnieniu związanych z nimi kosztów oraz racjonalnego zysku osiąganego przy wypełnianiu tych zobowiązań.

W przedmiocie kosztów

⁷³ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuły 43 WE i 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem zawisłego przed sądem krajowym sporu, które zastrzegają dla centrów obsługi podatkowej wyłączne prawo do wykonywania niektórych rodzajów działalności polegających na doradztwie i obsłudze podatkowej.
- 2) Środek, poprzez który państwo członkowskie ustanawia wypłatę z budżetu państwa rekompensaty dla pewnych przedsiębiorstw, na których spoczywa obowiązek obsługi podatników, w zakresie, w jakim dotyczy on przygotowania i przesłania zeznania podatkowego organom podatkowym, winien zostać uznany za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE ze względu na to, że:
 - poziom rekompensaty przekracza kwotę niezbędną do pokrycia całości lub części kosztów poniesionych celem wykonania zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz racjonalnej korzyści z tytułu wypełniania tych zobowiązań, oraz
 - rekompensata nie została określona na podstawie analizy kosztów, jakie przeciętne przedsiębiorstwo, prawidłowo zarządzane i odpowiednio wyposażone w środki umożliwiające świadczenie żądanych usług publicznych, poniosłoby na wykonanie takich zobowiązań, przy uwzględnieniu związanych z nimi kosztów oraz racjonalnego zysku osiąganego przy wypełnianiu tych zobowiązań.

Podpisy