STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 8. července 2010 [1]

1. V rámci těchto věcí pokládá vnitrostátní soud Soudnímu dvoru řadu otázek týkajících se hlavně toho, zda může být vnitrostátní daňový režim, který osvobozuje výrobní a pracovní družstevní společnosti od daně, kvalifikován jako státní podpora ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES [2].

2. Předběžné otázky byly položeny v rámci tří sporů, jejichž předmětem je na jedné straně skutečnost, že italská daňová správa odmítla přiznat společnostem Paint Graphos scarl (dále jen „Paint Graphos“) a Adige Carni scrl (v likvidaci) (dále jen „Adige Carni“) daňové osvobození, které se v dané době vztahovalo podle italského práva na družstevní společnosti, a na druhé straně problematika osobního zdanění p. Franchetta, který napadl rozhodnutí, jimiž vnitrostátní daňová správa opravila jeho daňová přiznání za roky 1984–1988.

3. Nejdříve je třeba zdůraznit, že předmětné žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyvolávají vážné pochybnosti o své přípustnosti. Jedna z hlavních potíží projednávaných věcí totiž spočívá v nepoměru mezi nedostatkem informací, které byly Soudnímu dvoru předloženy, a rozsahem problematiky, která mu byla předložena k rozhodnutí, přičemž Soudní dvůr má rozhodovat zejména o režimu zdanění výrobních a pracovních družstevních společností.

4. Pokud by nicméně Soudní dvůr hodlal zodpovědět příslušné otázky, které by musely být přeformulovány, bylo by toto řízení zajímavou příležitostí k rozboru dosahu pojmů výhody a selektivity vnitrostátních opatření týkajících se zdanění družstevních společností. Vyvstává zejména otázka použití kritéria odůvodnění vycházejícího z logiky, která je inherentní vnitrostátnímu systému a otázka rozboru možností upravených italským zákonodárcem v rámci vnitrostátního systému přímého zdanění.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Vzhledem k tomu, že se spor v původním řízení týká výkladu nařízení ze dne 29. září 1973, bude v souladu s číslováním platným před vstupem Smlouvy o fungování Evropské unie v platnost odkazováno na ustanovení Smlouvy o ES.

I – Právní rámec

A – *Právo Evropské unie*

5. Článek 87 odst. 1 ES stanoví:

„1. Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem, nestanoví-li tato smlouva jinak."

6. Článek 1 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 83, s. 1) zní následovně:

„Pro účely tohoto nařízení se rozumí:

a) ‚podporou' jakékoliv opatření splňující všechna kritéria stanovená v čl. 92 odst. 1 Smlouvy;

b) ‚existující podporou':

i) […] všechny podpory existující v příslušných členských státech před vstupem Smlouvy v platnost, to znamená režimy podpor a jednotlivé podpory, které byly zavedeny před vstupem Smlouvy v platnost a zůstávají použitelné i po něm,

[…]"

B – *Vnitrostátní právo*

7. Z útržkovitých informací obsažených ve spise vyplývá, že v rozhodné době podléhaly italské družstevní společnosti dani z příjmu právnických osob (imposta sul reddito delle persone giuridiche, dále jen „IRPEG") a místní dani z příjmu (imposta locale sui redditi, dále jen „ILOR"). V období mezi roky 1977 a 2004 vycházelo obecné zdanění kapitálových společností [3] v Itálii ze zásady jednotného zdanění, což znamenalo zavedení režimu

3 — V Itálii jsou i družstevní společnosti považovány za kapitálové společnosti, a nikoliv, jak je tomu v právních řádech mnoha jiných členských států, za společenství osob. Původně, než byla v Itálii přijata zvláštní právní úprava družstev, byla družstevní společnost kvalifikována spíše jako společnost s proměnlivým kapitálem. Viz Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, s. 49-50.

daňového zápočtu pro společníky či akcionáře těchto společností. Podle tohoto režimu byly zisky společnosti zdaněny v rámci jejího statusu jako společnosti sazbou vztahující se na tuto společnost, avšak zisky rozdělené mezi společníky/akcionáře byly zdaněny progresivními sazbami daně z příjmů fyzických osob. Společníci, kteří měli nárok na daňový zápočet odpovídající dani, kterou měla zaplatit společnost, byli povinni zaplatit rozdíl mezi sazbou vztahující se na společnost a progresivní sazbou platnou v rámci jejich osobního zdanění [4].

8. Dodávám, že ze spisu vyplývá, že několik zvláštních daňových předpisů vztahujících se na družstevní společnosti vychází ze zásady vzájemnosti, což vede k omezení rozdělení zisků nebo prostředků uvedených společností mezi jejich členy.

9. Nařízení prezidenta republiky č. 601 ze dne 29. září 1973 o právní úpravě daňového zvýhodnění [5], ve znění platném od roku 1984 do roku 1993 (dále jen „DPR č. 601/1973“), v článku 11 nazvaném „Výrobní a pracovní družstva“ stanoví:

„1. Příjmy výrobních a pracovních družstev a jejich seskupení jsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob a od místní daně z příjmu v případě, že částka odměn skutečně vyplacených členům, kteří jako vklad poskytují svou práci na trvalém základě, včetně částek uvedených v posledním odstavci, není nižší než šedesát procent celkové částky všech dalších nákladů, s výjimkou nákladů týkajících se surovin a zásobování. Je-li částka odměn nižší než šedesát procent, avšak není nižší než čtyřicet procent celkové částky dalších nákladů, jsou daň z příjmu právnických osob a místní daň z příjmu sníženy o polovinu.

2. Na výrobní družstevní společnosti se ustanovení předchozího odstavce vztahují za podmínky, že členové splňují všechny požadavky, které pro členy pracovních družstev stanoví článek 23 legislativního nařízení […] prozatímní hlavy státu [č. 1577] ze dne 14. prosince 1947, ve znění pozdějších změn.

3. Pro účely výpočtu příjmu výrobních a pracovních družstevních společností a jejich seskupení mohou být částky vyplacené zaměstnaným členům jako příplatek k jejich odměně odečteny do výše běžné mzdy zvýšené o 20 %.“

4 — Podle nyní platného režimu kapitálových společností podléhají tyto společnosti korporační dani (imposta sul reddito delle societa, „IRES“), která představuje proporcionální zdanění s pevnou sazbou. Společníci či akcionáři platí daň z příjmu fyzických osob (imposta sul reddito delle persone fisiche, „IRPEF“), která je progresivní daní z jim distribuovaných dividend nebo zisků, přičemž jejich příjem je zdanitelný do výše 40 %. Je tak zavedeno daňové osvobození 60 % dividend nebo zisků společníků či akcionářů, aby se zabránilo řetězovému zdaňování.

5 — Běžný doplněk ke GURI č. 268, ze dne 16. října 1973, s. 3.

10. Článek 14 DPR č. 601/1973, nazvaný „Podmínky pro uplatnění výhod“, stanovil:

„1. Daňové výhody stanovené v této hlavě se vztahují na družstevní společnosti a jejich seskupení, které dodržují zásady vzájemnosti stanovené v zákonech Státu a které jsou zapsány v prefektských rejstřících nebo ve všeobecném rejstříku družstev.

2. Požadavky charakterizující cíl vzájemnosti jsou považovány za splněné, jestliže jsou podmínky stanovené v článku 26 legislativního nařízení prozatímní hlavy státu č. 1577 ze dne 14. prosince 1947, ve znění pozdějších změn, výslovně uvedeny ve stanovách bez možnosti odchýlit se od nich a jestliže bylo konstatováno skutečné splnění těchto podmínek ve finančním roce a v pěti letech tomuto roku předcházejících nebo případně během doby, která uplynula od schválení stanov, pokud nedosáhla pěti let.

3. Dohled nad podmínkami pro uplatnění daňových výhod vykonává daňová správa, která konzultuje ministerstvo práce nebo jiné orgány dohledu.“

II – Skutkové okolnosti sporů v původním řízení a předběžné otázky

A – *Věc C-78/08*

11. Po šetřeních provedených ze strany Guardia di Finanza zaslala daňová správa města Matera družstevní společnosti Paint Graphos, založené podle italského práva, daňový výměr za rok 1993, kterým se opravuje výše jejího příjmu pro účely vyměření IRPEG a ILOR. V témže výměru daňová správa odmítla přiznat uvedené společnosti nárok na daňová osvobození upravená v článcích 11, 12 a 14 DPR č. 601/1973. V návaznosti na řadu žalob podaných jak společností Paint Graphos, tak ministerstvem hospodářství a financí (Ministero dell'Economia e delle Finanze) a Agenzia delle entrate, je tato věc nyní projednávána v řízení před předkládajícím soudem.

B – *Věc C-79/08*

12. Daňovým výměrem ze dne 8. června 1999 daňová správa Rovigo oznámila družstevní společnosti Adige Carni, založené podle italského práva, že pozbývá daňových výhod stanovených v článku 10 a násl. DPR č. 601/1973, že se zvyšuje její zdanitelný příjem za rok 1993

a že se následně zvyšují IRPEG a ILOR. Daňová správa zejména zpochybnila vystavení faktur pro subjektivně neexistující operace a jelikož považovala odpovídající částku, kterou navíc Adige Carni nezaúčtovala jako příjem, za příjem, předpokládala, že tato částka byla rozdělena mezi členy v rozporu s článkem 11 DPR č. 601/1973. V návaznosti na řadu žalob podala Adige Carni kasační stížnost napadající zejména neexistenci nebo nedostatek odůvodnění odmítnutí přiznat předmětná daňová osvobození.

14. Ministerstvo financí podalo kasační stížnost směřující ke zrušení rozhodnutí Commissione tributaria centrale, která měla za to, aniž věcně přezkoumala argumenty uplatněné p. Franchettem, že daňové osvobození nelze odmítnout bez získání předchozího povinného posudku ministerstva práce. Ministerstvo financí uplatňuje zejména porušení článku 14 DPR č. 601/1973 z důvodu, že daňový výměr se vztahoval na člena družstevní společnosti, a nikoliv na samotné družstvo a že z tohoto důvodu nebylo nezbytné získat posudek ministerstva práce.

C – *Věc C-80/08*

D – *Předběžné otázky*

13. Daňová správa Monfalcone opravila daňová přiznání podaná p. Franchettem za roky 1984 až 1986 z důvodu, že posledně uvedený jakožto člen družstevní společnosti Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., založené podle italského práva, jejímž předmětem činnosti byl chov a prodej měkkýšů, vystupoval na trhu samostatně, zatímco družstevní společnost, jejímž jménem byly vydávány nákupní a prodejní faktury, získávala z každého prodeje provizi za každou poskytnutou službu a rozdělovala příjem z cenové přirážky mezi členy, namísto aby jej převedla do rezervních fondů k tomu určených.

15. Podle Corte suprema di cassazione (Itálie) je pro účely ověření slučitelnosti daňového zvýhodnění družstevních společností v porovnání se ziskovými společnostmi s unijním právem třeba určit, zda skutečnost, že dotčené subjekty uskutečňují daňové úspory, představuje protiprávní státní podporu, která s sebou nese z důvodu přímého účinku čl. 88 odst. 3 ES povinnost vnitrostátních orgánů, včetně soudů, nepoužívat dotčený vnitrostátní režim, jakož i jejich povinnost nařídit navrácení obdržených podpor. Předkládající soud se rovněž táže, zda použití formy družstevní společnosti představuje zneužití práva.

16. Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou daňové výhody přiznané družstevním společnostem podle článků 10, 11, 12, 13 a 14 DPR [č. 601/1973] slučitelné s právem hospodářské soutěže, a konkrétně, lze je kvalifikovat jako státní podpory ve smyslu článku 87 […] ES, zejména upravuje-li legislativní nařízení prozatímní hlavy státu č. 1577 [ze 14. prosince 1947] neodpovídající systém dohledu a nápravy pokud jde o zneužití ?

2) Co se týče konkrétně otázky, zda sporné daňové výhody mohou být kvalifikovány jako státní podpory, mohou být tato opatření považována za přiměřená vzhledem k cílům stanoveným pro družstevní společnost; může se přezkum proporcionality vztahovat nejen na individuální opatření, ale rovněž na zvýhodnění poskytované opatřeními jako celek a na narušení hospodářské soutěže, které z toho vyplývá?

3) Za účelem odpovědi na předcházející otázky je třeba vzít v úvahu skutečnost, že systém dohledu je vážně oslaben reformou v oblasti práva společností, zejména co se týče družstevních společností s převažující, avšak nikoli výlučnou vzájemnostní povahou podle zákona č. 311/2004[.]

4) Bez ohledu na možnost kvalifikace dotyčných daňových výhod jako státních podpor může být použití právní formy družstevní společnosti, i pokud se nejedná o podvod nebo předstírání, kvalifikováno jako zneužití práva, pokud k použití této formy společnosti dojde s výhradním nebo hlavním cílem docílit daňové úspory?“

III – Řízení před Soudním dvorem

17. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 25. února 2008.

18. Písemná vyjádření předložily Paint Graphos a Adige Carni, italská, španělská a francouzská vláda, jakož i Komise Evropských společenství.

19. Paint Graphos, Adige Carni, p. Franchetto, italská, španělská a francouzská

vláda, Komise a Kontrolní úřad ESVO se dne 11. března 2010 zúčastnily jednání [6].

IV – K přípustnosti předběžných otázek

A – *Vyjádření zúčastněných stran*

20. Paint Graphos a Adige Carni, jakož i italská vláda, navrhují, aby Soudní dvůr prohlásil předběžné otázky za nepřípustné. Podle Komise by Soudní dvůr měl prohlásit, že na předběžné otázky předložené předkládajícím soudem nemá pravomoc odpovědět.

21. Tato úvaha vychází z nedostatečných informací o právním a skutkovém rámci věcí v původním řízení a z nejasného odůvodnění relevance položených otázek. Zúčastnění pochybují o užitečnosti odpovědi Soudního dvora pro vyřešení sporů v původním řízení a odvolávají se na předčasnost, hypotetičnost, či dokonce fiktivní povahu otázek položených Soudnímu dvoru.

22. Každopádně podle Komise, jakož i podle italské a španělské vlády, jsou první tři otázky nepřípustné v rozsahu, v němž odkazují na vnitrostátní ustanovení, která jsou v rámci sporů v původním řízení nepoužitelná. Podle Komise je tomu stejně v případě čtvrté otázky z důvodu, že otázka praktik směřujících k získání výhod na základě práva Společenství nevyvstává, jelikož tyto výhody vyplývají v projednávané věci pouze z vnitrostátního práva, takže zásada Společenství upravující zneužití práva se neuplatní.

23. Nakonec je vznesena problematika výlučné pravomoci Komise k rozhodování o slučitelnosti státní podpory se společným trhem. Podle Komise je tak druhá otázka rovněž nepřípustná.

B – *Posouzení týkající se přípustnosti položených otázek*

24. Na úvod poznamenávám, že předběžné otázky položené Soudnímu dvoru v rámci tohoto řízení jsou značně problematické co se týče jejich přípustnosti.

25. Zaprvé stručná formulace předkládacího usnesení neumožňuje pochopit podrobnosti dotčeného vnitrostátního režimu, ani skutkové okolnosti sporů v původním řízení.

6 — V příloze k pozvánce na veřejné jednání byli zúčastnění vyzváni k tomu, aby se ve své řeči soustředili na otázku, zda a případně za jakých podmínek mohou taková daňová osvobození, jaká jsou dotčena v původním řízení, představovat státní podpory ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Italské vládě byla položena rovněž otázka ohledně toho aspektu sporu, jenž se týká existujících podpor.

Informace poskytnuté předkládajícím soudem a různé písemnosti založené do spisu stranami, které podaly vyjádření, jsou ohledně úpravy vnitrostátního práva v dané oblasti spíše matoucí. Mimoto Soudnímu dvoru nebyly předloženy přesné informace o zdanění jiných forem společností než družstevních společností, i když tyto údaje jsou nezbytné k tomu, aby bylo možné posoudit srovnatelnost situací, která je inherentní pojmům „výhoda" a „selektivita", které jsou klíčovými znaky pojmu státní podpory.

26. Zadruhé se ještě nejistěji jeví spojitost věcí, o nichž rozhoduje předkládající soud, s unijním právem. S ohledem na předmět a povahu sporů v původním řízení je obtížné účelně pochopit, jak může být odpověď poskytnutá Soudním dvorem užitečná pro vyřešení sporů projednávaných předkládajícím soudem. Tyto věci se týkají platnosti kontrol provedených daňovou správou, zatímco předběžné otázky se týkají případné kvalifikace daňových výhod z hlediska článku 87 ES. Poznamenávám dále, že Paint Graphos upřesňuje, že probíhající řízení se týkají ustanovení o ověřování příjmů, a nikoliv povahy nebo slučitelnosti daňových sazeb s ustanoveními práva Společenství.

27. Kromě toho co se týče p. Franchetta, je třeba konstatovat, že předmět daného sporu se netýká zdanění dotčené družstevní společnosti, ale jeho osobního zdanění. Na rozdíl od znění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se družstevní společnost, jíž je p. Franchetto členem, nezdá být pracovním družstvem, na které se vztahuje článek 11 DPR č. 601/1973, ale drobným rybářským družstvem upraveným ustanoveními článku 10 uvedeného DPR, jejichž působnost předkládající soud nevysvětlil.

28. Zatřetí se vnitrostátní soud dotazuje na přiměřenost vnitrostátních opatření ve vztahu k cílům družstevní společnosti, které, jak se zdá, vymezuje vnitrostátní právní řád. Přezkum kritérií týkajících se rovnováhy mezi zájmy chráněnými vnitrostátními daňovými opatřeními a rušivými zásahy do hospodářské soutěže souvisí s přezkumem slučitelnosti případných státních podpor se společným trhem.

29. Začtvrté, pokud jde o třetí otázku, tato je spíše úvahou nebo připomínkou, kterou se nelze zabývat jakožto samostatnou otázkou.

30. Nakonec uvádím, že čtvrtá položená otázka spadá výlučně do rámce vnitrostátního práva a Soudní dvůr tedy nemá pravomoc o ní rozhodovat. Předkládající soud se dotazuje na spojitost mezi použitím právní formy družstevní společnosti a uskutečněním daňové úspory.

31. S ohledem na takto zjištěné potíže postačí připomenout, že podle ustálené judikatury je možné odmítnout rozhodovat o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze, je-li zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [7].

32. Předkládající soud je povinen uvést přesné důvody, které jej vedly k pochybnostem ohledně výkladu a platnosti určitých ustanovení unijního práva. Soudní dvůr tak již považoval za nezbytné, aby vnitrostátní soud podal alespoň minimální vysvětlení k důvodům výběru ustanovení práva Společenství, na jejichž výklad nebo platnost se dotazuje, a k souvislosti, kterou spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými na spor [8].

33. Soudní dvůr nemá pravomoc rozhodovat o slučitelnosti vnitrostátního opatření s unijním právem [9]. Nemůže ani rozhodovat o slučitelnosti státní podpory nebo režimu podpor se společným trhem, jelikož posouzení této slučitelnosti spadá do výlučné pravomoci Komise, jejíž činnost je přezkoumatelná unijním soudem [10]. Soudní dvůr nemá ani pravomoc k posouzení skutkového stavu v původním řízení nebo k použití pravidel unijního práva na vnitrostátní opatření nebo situace, neboť tyto otázky spadají do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu [11].

34. S ohledem na předcházející by tedy měly být otázky položené Soudnímu dvoru prohlášeny za nepřípustné v plném rozsahu.

35. Nicméně v případě, že Soudní dvůr rozhodne, že nemůže postupovat tak radikálním způsobem, navrhuji zaměřit analýzu na první předběžnou otázku.

36. V tomto ohledu se zdá, že Corte suprema di cassazione vychází z předpokladu, že ačkoliv dotčené družstevní společnosti měly nárok na daňové osvobození, nebyly oprávněny požívat dotčených výhod, jelikož tyto výhody představují protiprávní státní podpory.

7 — Rozsudky ze dne 16. července 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Recueil, s. I-4673, bod 20) a ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak (C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049, bod 42 a citovaná judikatura).

8 — Rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 52).

9 — Viz zejména rozsudek ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 23 a citovaná judikatura).

10 — Viz rozsudek ze dne 23. března 2006, Enirisorse (C-237/04, Sb. rozh. s. I-2843, bod 23).

11 — Viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, (C-451/03, Sb. rozh. s. I-2941, bod 69 a citovaná judikatura).

37. Svou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, a zejména svou první otázkou tedy vnitrostátní soud hodlá Soudnímu dvoru předložit problematiku slučitelnosti vnitrostátního daňového režimu družstevních společností s unijním právem. V tomto ohledu rozvíjí dlouhé úvahy o vývoji italského daňového práva v dané oblasti, které je z velké části nepoužitelné na spory v původním řízení, a odkazuje rovněž na judikaturu Soudního dvora a na různá oznámení Komise o použití pravidel státních podpor na vnitrostátní daňová opatření.

38. Ačkoliv Soudní dvůr nemá na základě článku 234 ES pravomoc rozhodovat o předběžné otázce týkající se výkladu pravidel spadajících do působnosti vnitrostátního práva [12], může nicméně předkládajícímu soudu poskytnout všechny prvky výkladu práva EU nezbytné k tomu, aby mohl posoudit slučitelnost vnitrostátního opatření s tímto právem pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena [13]. V oblasti státních podpor může Soudní dvůr předkládajícímu soudu poskytnout prvky výkladu, které mu umožní určit, zda vnitrostátní opatření může být považováno za státní podporu ve smyslu unijního práva [14].

39. V projednávané věci je s ohledem na právní a skutkové okolnosti uvedené předkládajícím soudem rozumné mít za to, že Soudní dvůr má k dispozici minimální úroveň poznatků nezbytnou k tomu, aby mohl částečně rozhodnout o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce s tím, že první položenou otázku zcela přeformuluje [15] v tom smyslu, že se vyjádří ke kritériím pojmu státní podpory s ohledem na dotčený daňový režim. Po tomto přezkumu a s ohledem na skutečnosti zjištěné Soudním dvorem bude na předkládajícím soudu, aby rozhodl o otázce, zda případná daňová výhoda určená družstevním společnostem může být státní podporou ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.

40. Kromě toho v rámci uvedeného přeformulování bude třeba se omezit na vnitrostátní ustanovení použitelná na spory v původním řízení. Jelikož vnitrostátní soud ve třech předkládacích usneseních potvrzuje, že se v daných věcech jedná o výrobní a pracovní družstevní společnosti, navrhuji omezit rozbor první předběžné otázky na článek 11 DPR č. 601/1973.

41. Nakonec poznamenávám, že Soudní dvůr výslovně uvedl, že vnitrostátní soudy jsou, stejně jako Komise, oprávněny vykládat

12 — Rozsudky ze dne 26. září 1996, Allain (C-341/94, Recueil, s. I-4631, bod 11).

13 — Viz výše citované rozsudky Enirisorse (bod 24) a Transportes Urbanos y Servicios Generales (bod 23).

14 — Viz rozsudek ze dne 10. června 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA (C-140/09, Sb. rozh. s. I-5243, bod 24 a citovaná judikatura).

15 — Rozsudky ze dne 8. března 2007, Campina (C-45/06, Sb. rozh. s. I-2089, bod 30); ze dne 23. září 2008, Bartsch (C-427/06, Sb. rozh. s. I-7245, bod 31) a ze dne 5. března 2009, Kattner Stahlbau (C-350/07, Sb. rozh. s. I-1513, bod 24).

pojem státní podpory [16]. Jestliže tedy u vnitrostátního soudu vyvstane pochybnost o výkladu tohoto pojmu, je tento soud oprávněn obrátit se na Soudní dvůr. Spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem by však neměla vést k narušení rovnováhy pravomocí svěřených unijním orgánům. V oblasti přezkumu slučitelnosti je role vnitrostátního soudu podpůrná v porovnání s rozsahem pravomoci Komise.

V – Úvodní poznámky k družstevním společnostem

A – *K charakteristikám družstevních společností a režimu jejich zdanění*

42. Družstevní společnosti jsou především seskupení fyzických nebo právnických osob se silnou osobní povahou závazku (*intuitus personae)* a se zvláštními zásadami činnosti, včetně zásady demokratické struktury a kontroly a spravedlivého rozdělování čistého zisku za účetní období [17].

43. Specifičnost družstevních společností spočívá ve vzájemnostní výhodě, které lze dosáhnout dvěma rozdílnými způsoby, buď v podobě okamžité výhody, nebo časově vzdálenější výhody, tj. provize. V družstevních společnostech je dále možné rozlišovat mezi příjmem dosaženým prostřednictvím činnosti, které se účastní členové, a příjmem dosaženým v rámci obchodních vztahů s třetími osobami [18].

44. V rámci činností družstevní společnosti, kterých se účastní členové, jsou příjmy rozdělovány mezi členy ve dvou fázích. Okamžité výhody je dosaženo v podobě odměny ve výši zaplacené ceny nebo v podobě slevy z nákupu zboží členem. Časově vzdálenější výhody je dosaženo prostřednictvím provize představované částkou, kterou družstvo pravidelně vyplácí svým členům poměrně k jejich vztahům k družstvu a k upsanému kapitálu.

45. Daňový režim družstevních společností je striktně vázán na strukturu jejich kapitálu a hospodářský systém, z něhož tato struktura vychází. Lze z toho tedy dovodit, že tyto

16 — Rozsudek ze dne 22. března 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Recueil, s. 595, bod 14); rozsudek SFEI a další, uvedený výše (bod 49); rozsudek C-354/90, Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires a další, uvedený výše (bod 10), jakož i rozsudek ze dne 5. října 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Sb. rozh. s. I-9957, bod 39).

17 — Cathiard, C., „La société coopérative européenne", *La semaine juridique. Entreprise et affaires. č.* 1 (2009), s. 34-50.

18 — Bassi, A., *Le società cooperative*, UTET, Torino, 1995, s. 30.

společnosti působí ve vlastním právním a hospodářském rámci.

46. Komplexní otázka zdanění příjmů družstevních společností je vyjádřena různorodostí řešení přijatých v různých členských státech [19]. V doktríně bylo pojednáno, že tato daňová „heterogenita" odráží občanskou „heterogenitu" a zdá se být nezbytnou k dosažení cílů, které i přes konkurenční vývoj, jemuž družstevní společnosti podléhají, zůstávají odlišné v porovnání s obchodními společnostmi [20].

47. V některých vnitrostátních systémech se na družstevní společnosti vztahuje obecné zdanění společností [21]. Jiné členské státy uplatňují metodu daňového osvobození, která spočívá v systému „transparentnosti", v jehož rámci se příjmy obdržené družstvem přičítají jeho členům, a dále v osvobození pouze příjmů dosažených z činností, jichž se účastní členové, kteří jsou osobně povinni platit daň z jim vyplacených příjmů [22]. Některé vnitrostátní režimy umožňují odpočet provize ze zdanitelného základu [23]. Nakonec existuje možnost zdaňovat zisky vyplácené členům jakožto dividendy s uplatněním nižší daňové sazby [24].

48. Zdanění družstevních společností je často spojeno s povinností provozovat činnost, která je vlastní družstvům. Není-li tento požadavek splněn, plynou z toho pro družstva značné daňové důsledky. Není vždy možné identifikovat rozdíly mezi zásadami upravujícími zdanění družstevních společností a zásadami upravujícími zdanění kapitálových společností obecně za účelem zjištění, zda tyto rozdíly vychází z cíle zvýhodnit družstva nebo z jejich zvláštní povahy [25].

49. V Itálii se výrobní a pracovní družstevní společnosti vyvinuly buď jako forma spolupráce mezi řemeslníky – první vznikla v roce 1855 mezi výrobci skla v Altare – nebo jako

19 — Pro popis zdanění družstev v členských státech 12členné EU viz Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — Lolli, R., „Social Cooperatives in the Context of Recent italian Regulation", *Droit comparé des coopératives européennes*, Hiez, D. (red.), Larcier, Luxembourg, 2009, s. 89.

21 — Alguacil Marí, M.P., „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato", *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), s. 51-79. Autor do této skupiny zařazuje Irsko a většinu družstev v Rakousku a Řecku.

22 — Alguacil Marí, M.P., opus cit., zařazuje do této kategorie zejména Portugalskou republiku, co se týče spotřebních družstev, Spolkovou republiku Německo a Řeckou republiku, co se týče zemědělských družstev a Italskou republiku, co se týče zemědělských a rybolovných družstev.

23 — Alguacil Marí, M.P, opus cit., zmiňuje zejména Spolkovou republiku Německo, Dánské království, Finskou republiku a Spojené království Velké Británie a Severního Irska.

24 — Alguacil Marí, M.P, opus cit., v této skupině zmiňuje zejména Portugalskou republiku a Španělské království.

25 — Viz Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus* [Družstva a zdanění], Edita, Helsinki, 2004, s. 73.

organizace seskupující dělníky bez speciálního vzdělání. Posledně uvedené organizace byly vytvořeny – první v roce 1883 v Ravenně – s cílem zlepšit přístup k zaměstnání členů, kteří se nacházeli ve strukturální nebo sezónní nezaměstnanosti, původně hlavně v oblasti stavebnictví, avšak později v poměrně různorodých oblastech. V tomto ohledu podotýkám, že v Itálii se rozlišuje mezi výrobními a pracovními družstevními společnostmi působícími v odvětví zemědělství, a dokonce i rybolovu na straně jedné a ostatními výrobními a pracovními družstvy na straně druhé [26].

50. V projednávané věci z předkládacího usnesení vyplývá, že co se týče právních předpisů italského právního řádu použitelných v rozhodné době z hlediska skutkového stavu v původním řízení požívají družstevní podniky úplného nebo částečného osvobození od všech daní za účelem dosažení zvláštního hospodářského cíle, který je uznán článkem 45 italské ústavy z důvodu sociální funkce a vzájemnostní povahy družstva.

51. Je třeba uvést, že podle článku 26 legislativního nařízení prozatímní hlavy státu č. 1577 ze dne 14. prosince 1947 (dále jen „zákon Basevi“) se má za to, že znaky zakládající vzájemnost jsou naplněny, jestliže stanovy družstevních společností obsahují následující ustanovení: zaprvé zákaz distribuce dividend převyšujících zákonnou úrokovou sazbu vztahující se na skutečně splacený kapitál, zadruhé zákaz rozdělování rezervních prostředků mezi členy v průběhu trvání společnosti a zatřetí, v případě zániku společnosti, převedení celého majetku, po odečtení splaceného kapitálu a případných dividend, na veřejně prospěšný účel vzájemnostní povahy.

52. Jak zdůrazňuje předkládající soud, výrobní a pracovní družstevní společnosti jsou charakterizovány rolí členů, kteří jsou buď podnikateli, nebo zaměstnanci. V případě uvedených družstev, stejně jako v projednávané věci, vykonávají členové vlastní podnikatelskou činnost v rámci družstva a přebytkový příjem dosažený jejich prací může být rozdělen jako příplatek k odměně [27].

53. Podle informací poskytnutých zúčastněnými stranami, které v tomto řízení předložily vyjádření, se zdanitelný základ družstevní společnosti určuje stejně jako zdanitelný

26 — K historii výrobních a pracovních družstev v Itálii, viz Klingberg, W., opus cit., s. 21 až 27. Právní předpisy přijaté v roce 1911 upravovaly zvláštní režim distribuce přebytkového příjmu pracovních a výrobních družstev, která si přejí účastnit se veřejných prací. Tamtéž, s. 123 a 124.

27 — Podle Stracke je cílem typických výrobních a pracovních družstevních společností z jihoevropských členských států zlepšit přístup členů k zaměstnání. Jejich zvláštní zdanění má podpořit trvání těchto společností kumulací společného družstevního kapitálu. Viz. B., opus cit., s. 46.

základ nedružstevní společnosti. Jedná se v zásadě o výši čistého zisku dosaženého daným podnikem v účetním období. Je třeba dodat, že ze spisu vyplývá, že všechny společnosti mají nárok na odpočet vyplacených odměn ze svých zdanitelných příjmů.

54. Nakonec uvádím, že zúčastněné strany diskutovaly nad rámec problematiky uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce o zdanění družstevních společností z širšího pohledu, než je perspektiva daňového osvobození uvedeného v článku 11 DPR č. 601/1973. Navíc se jeví, že Komise na jednání změnila svůj postoj oproti svým písemným vyjádřením, když vznesla otázku nezdanění nedělitelných rezerv družstevních společností v italském právu.

55. V tomto ohledu mám za to, že u výrobních a pracovních družstevních společností může tato otázka hrát roli pouze v rozsahu, v němž se na dotčené družstvo nemohlo vztahovat osvobození dotčené v původním řízení. Předmět posouzení Soudního dvora by se přitom podle mého názoru měl omezit na otázku, zda by daňová osvobození výrobních a pracovních družstevních společností uvedená v článku 11 DPR č. 601/1973 mohla splňovat kritéria pojmu státní podpory ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.

B – *K článku 11 DPR č. 601/1973*

56. Podle článku 11 odst. 1 DPR č. 601/1973 jsou příjmy společností osvobozeny, jestliže částka odměn není nižší než 60 % celkové částky všech dalších nákladů, s výjimkou nákladů týkajících se surovin a zásobování. Takové osvobození je tedy podmíněno možností určit vztah mezi přínosem spočívajícím v práci členů a přínosem pocházejícím z jiných výrobních faktorů (jako je kapitál a práce třetích osob), včetně obecných nákladů a nákladů na zboží a vybavení. Vymezení takového parametru umožňuje zavést kontrolu mezi skutečně vyplacenými odměnami a celkovou částkou všech dalších nákladů družstevní společnosti [28]. V případě, že by se částka odměn nacházela mezi 60 % a 40 %, výše uvedené daně by se snížily o polovinu [29].

57. Kromě toho daňová úleva stanovená v čl. 11 odst. 1 DPR č. 601/1973 se uplatní pouze v případě, že společnosti splňují podmínky uvedené v článku 23 výše uvedeného zákona Basevi.

28 — Stillitani, G., „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali", Sistema Leggi d'Italia, Dottrina, 2008. Viz také Stracke, B., opus cit., s. 180 a 181.

29 — Matematicky to odpovídá daňovému osvobození 50 % příjmů.

58. Článek 11 odst. 3 DPR č. 601/1973 stanoví, že z příjmu společnosti se odečtou částky vyplacené zaměstnaným členům jako příplatek k jejich mzdě do výše platné mzdové sazby navýšené o 20 %, jelikož jsou tyto částky rovnocenné provizím, tedy časově vzdálenějším vzájemnostním výhodám členů. V italské nauce tedy bylo pojednáno, že tento odpočet nezavedl odchylku od obecného režimu zdanění společností a obchodních entit [30].

59. Uvedené ustanovení podle mého názoru omezuje možnost rozdělit přebytek družstevní společnosti mezi její členy ve formě příplatků k odměně odpočitatelných z jejího zdanitelného příjmu.

60. Jak upřesnila italská vláda na jednání, člen obdrží odměnu za práci poskytnutou družstevní společnosti a tento příjem podléhá progresivní dani z příjmu. Částky vyplacené členům jako příplatek k odměně jsou odpočitatelné jakožto příjmy rovnocenné příjmům ze závislé činnosti. Tyto jsou totiž zdanitelné v rámci osobního zdanění člena-pracovníka [31].

30 — Pistolesi, F., „Le agevolazioni fiscali per le cooperative", *TributImpresa* č. 3/2005..

31 — Z článku 50 jednotného předpisu o přímých daních (Testo Unico ze dne 22. prosince 1986 č. 917) vyplývá, že za příjmy ze závislé činnosti jsou považovány odměny, které v rozpětí běžných mezd navýšených o 20 % pobírají pracovníci, kteří jsou členy výrobních nebo pracovních družstev.

VI – Ke kvalifikaci daňového režimu jakožto státní podpory

A – *K obecným kritériím konceptu státní podpory*

61. Pojem státní podpory ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES zahrnuje nejen taková pozitivní plnění, jako jsou dotace, ale také opatření různými způsoby snižující náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku a které mají tutéž povahu a tytéž účinky jako dotace, aniž jimi v přísném slova smyslu jsou [32].

62. Z toho vyplývá, že opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům osvobození od daně, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví jeho příjemce do příznivější finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES [33].

32 — Rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 38); ze dne 20. listopadu 2003, GEMO (C-126/01, Recueil, s. I-13769, bod 28 a citovaná judikatura); ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, Sb. rozh. s. I-6717, bod 90, jakož i citovaná judikatura), ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise (C-66/02, Recueil, s. I-10901, bod 77) a ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479, bod 86).

33 — Rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, s. I-877, bod 14) a ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise (C-66/02, Sb. rozh. s. I-10901, bod 78).

63. Co se týče družstevních společností, jak vyplývá ze sdělení Komise ze dne 23. února 2004 [34], některé členské státy, včetně Italské republiky, se domnívají, že omezení vyplývající ze zvláštní povahy kapitálu družstva vyžadují zvláštní daňové zacházení. Komise tedy vyzvala členské státy, aby dodržovaly zásadu, podle které ochrana nebo zvýhodnění poskytnuté zvláštnímu typu entity musí být přiměřené právním omezením, přidané společenské hodnotě nebo omezením inherentním této formě a nesmí vést k nekalé hospodářské soutěži.

64. Soudní dvůr opakovaně judikoval, že cíl státních zásahů nepostačuje k tomu, aby tyto zásahy nebyly bez dalšího kvalifikovány jako „podpory" ve smyslu článku 87 ES [35]. Článek 87 odst. 1 ES totiž nerozlišuje podle příčin nebo cílů státních zásahů, ale vymezuje je podle jejich účinků [36].

65. Uplatnění tohoto dosti jednoduchého přístupu však vyvolává potíže v souvislosti se zdaňováním podniků, které mají různé právní formy. Co se týče malých a středních podniků, téměř obdobné činnosti mohou být vykonávány ve formě osobních společností [37], ziskových kapitálových společností [38], družstevní společnosti nebo i v rámci osobního podniku bez statusu právnické osoby.

66. V tomto ohledu uvádím, že byť typologie právních forem podniků je ve velkém rozsahu srovnatelná mezi členskými státy, existují významné variace týkající se zejména konceptu právnické osoby, či dokonce způsobilosti podniků nabývat práva a povinnosti [39].

67. Zdanění různých právních forem může být založeno na klasické zásadě dvojího zdanění, kdy je příjem z hospodářské činnosti zdaněn v rámci podniku a v rámci vlastníka. Naopak v systému jednotného zdanění jsou všechny příjmy z takové činnosti zdaněny buď v rámci podniku, kdy příjmy rozdělené členům nebo společníkům jsou osvobozeny od daně, anebo v rámci osobního zdanění

34 — Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů o podpoře družstevních společností v Evropě KOM(2004) 18 v konečném znění.

35 — Rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, Sb. rozh. s. I-10505, bod 84 a citovaná judikatura).

36 — Rozsudek British Aggregates, uvedený výše (bod 85).

37 — Veřejná obchodní společnost, komanditní společnost.

38 — Společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost.

39 — Zdá se, že italské právo rozlišuje mezi „soggettività giuridica" a „personalità giuridica". Viz. Magrini, P.P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, Munich, 2004, s. 8.

člena či společníka, kdy podnik zdaněn není. Existuje zjevně více variant, které propojují určité aspekty těchto modelů.

B – *Ke zvýhodnění*

68. V rámci identifikace klíčových pojmů zvýhodnění a selektivity v souvislosti s volbami, které učinil vnitrostátní zákonodárce, když přijal daňové právní normy, tak existuje určité riziko zjevné koncepční jasnosti, které může ve skutečnosti ztížit rozbor dotčené problematiky.

71. Je třeba konstatovat, že zvýhodnění ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES existuje pouze v případě, že opatření snižuje daňovou zátěž v porovnání s běžnou situací, kterou předvídá daňový systém. Základní pojem při určování zvýhodnění v rámci daňového systému je tedy pojem režimu obecného zdanění [40].

69. K tomu bych rád dodal, že existence odůvodnění týkajícího se povahy nebo obecné struktury daňového systému se mi jeví jako relevantní pro přezkum jak pojmu výhody, tak pojmu selektivity.

72. V této souvislosti, aby bylo možné stanovit, zda dochází ke zvýhodnění, je třeba identifikovat obecnou výši zdanění, kterému podléhají právnické osoby v rámci vnitrostátního daňového systému. Tento úkol je obzvlášť komplexní a je tedy třeba porovnat situaci podniku-příjemce se situací jiných podniků, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl sledovaný dotčeným opatřením [41].

70. V obou dvou případech jde totiž o přezkum rozdílného zacházení zavedeného v rámci daňového systému v porovnání s hypotetickou situací neexistence tohoto zacházení, včetně posouzení dosahu a důvodů takové volby učiněné vnitrostátním zákonodárcem. Z důvodů struktury mé prezentace jsem se rozhodl zabývat otázkou existence zvýhodnění ze spíše formálního hlediska a pojednat o charakteristických rysech, které by samy o sobě mohly rovněž zpochybnit existenci hospodářského zvýhodnění v kontextu selektivity.

73. Navíc je třeba koncepčně rozlišit mezi čistým zvýhodněním a skutečným zvýhodněním. Navzdory identifikaci určitého typu zvýhodnění, například zvýhodnění ve formě daňové úlevy, je totiž třeba zkoumat, zda toto zvýhodnění není způsobem, jak přejít z působnosti jednoho daňového ustanovení

40 — Rossi-Macanico, P. „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures“, *EC tax review*, Vol. 16 (2007), vydání 2, s. 90-103, s. 91.

41 — Viz. v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 41), ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další (C-308/01, bod 68 a citovaná judikatura) a ze dne 3. března 2005, Heiser (C-172/03, Sb. rozh. s. I-1627, bod 40).

do působnosti druhého. Daňové osvobození může například směrovat zdanění určité činnosti do jiného režimu [42]. Finanční prospěch může být rovněž vyvážen nebo odůvodněn povinnostmi plynoucími z právní struktury určité formy právnické osoby, což vylučuje povahu hospodářského zvýhodnění [43].

74. V projednávané věci čl. 11 odst. 1 DPR č. 601/1973 osvobozuje zdanitelný příjem výrobní a pracovní družstevní společnosti, zcela nebo částečně, podle významu práce členů při vytváření hospodářské hodnoty v rámci činností uvedeného družstva. Rozsah osvobození se určuje přibližně. Výše uvedené ustanovení neupravuje odpočitatelnost odměn členů, které musí být skutečně vyplaceny, protože tato odpočitatelnost vyplývá z obecných ustanovení upravujících výpočet zdanitelného příjmu právnické osoby.

75. Pokud tedy Soudní dvůr zvolí formální přístup, bude předmětné osvobození nepochybně představovat výhodu. Odchylně od pravidla obecně platného pro právnické osoby je zdanitelný příjem dotyčných družstev osvobozen od daně.

76. Kladu si však otázku, zda je takový formální přístup odůvodněn z pohledu analýzy hospodářských účinků dotčeného ustanovení.

77. Je totiž samozřejmé, že použití jednotných pravidel na různé formy společností je nemožné bez učinění svévolných domněnek o zdanění hospodářských faktorů spoluvytvářejících příjem. Členské státy mají v rámci daňové politiky značný prostor pro uvážení ohledně volby a rozsahu zdanění výrobních faktorů [44].

42 — Zdá se, že toto je případ osvobození stanoveného v článku 10 DPR č. 601/1973 ve vztahu k zemědělským činnostem. Jak totiž vyplývá z písemností společnosti Paint Graphos, skutečný příjem družstevních společností je podle obecných norem stanovujících IRES plně zdanitelný. Z toho vyplývá, že zemědělec, který vloží své výrobky do družstva, nadále podléhá dani z příjmu fyzických osob z důvodu svého příjmu z pozemku, a to proto, že je vlastníkem zemědělské půdy jako každý jiný zemědělec a že navíc družstvo – a prostřednictvím družstva jeho člen – nadále podléhá IRES pokud jde o příjmy plynoucí ze zpracování, prodeje, atd. jeho výrobků, zatímco nezávislý zemědělec neplatí žádnou daň z takového typu příjmu. Funkcí dotčeného osvobození je tedy napravit toto nerovné zacházení, které by – pokud by nebylo napraveno – odrazovalo od použití formy družstva jako způsobu sdružení mezi zemědělci. Navíc podotýkám, že zdanění osobních společností se často řídí výše uvedenou zásadou transparentnosti, podle které je společnost daňově osvobozena, ale její příjmy jsou zdaněny v rámci zdanění členů nezávisle na otázce, zda příjem byl či nebyl rozdělen.

43 — Rossi-Macanico, P., opus cit., s. 92 a 93. Autor konstatoval, že rozlišení zahrnutá v logice daňového systému nejsou výjimkami, a nepředstavují tudíž výhody, které by musely být odůvodněny.

44 — Podle mého názoru tento prostor pro uvážení existuje například co se týče klasifikace určitých částí příjmu vlastníka/společníka podniku jakožto kapitálového nebo pracovního příjmu nebo co se týče uplatnění různých sazeb zdanění.

78. Nicméně z hospodářského pohledu se osvobození stanovené v čl. 11 odst. 1 DPR č. 601/1973 nejeví jako výhoda, na kterou se vztahuje čl. 87 odst. 1 ES. Ze spisu totiž vyplývá, že systém obecného zdanění právnických osob se s určitými výjimkami nemá vztahovat na společnosti fungující podle zásady vzájemnosti. Zdá se, že pokud se obecná pravidla zdanění právnických osob vztahují na družstevní společnosti, mají tato pravidla za cíl upravit skutečnosti rozhodné pro stanovení zdanitelného základu a způsobu výpočtu zdanitelného příjmu. Nicméně konečné zdanění podléhá odchylujícím se ustanovením, která se vztahují buď na všechna družstva, nebo na družstva určitých typů nebo odvětví. Obecný režim se tak jako celek vztahuje na družstevní společnost pouze, když nesplnila kritéria vyplývající ze striktních ustanovení týkajících se její vzájemnostní povahy, jinými slovy, když se tato společnost nechovala způsobem, jakým se chovají družstva.

C – *K selektivitě*

79. Článek 87 odst. 1 ES zakazuje státní podpory, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tedy selektivní podpory. Pro účely posouzení selektivity opatření je třeba zkoumat, zda toto opatření v rámci daného právního režimu zvýhodňuje určité podniky oproti jiným podnikům, které se nachází ve srovnatelné skutkové a právní situaci [45]. Podmínka selektivity je zakládajícím znakem pojmu státní podpory [46].

80. Navzdory velmi bohaté judikatuře není pojem selektivity definován jednotně, zejména co se týče daňových opatření.

81. Jak vyplývá ze sdělení Komise, skutečnost, že určité podniky nebo určitá odvětví výroby mají prospěch z některých těchto daňových opatření více než jiné podniky nebo jiná odvětví, neznamená nezbytně, že se na ně vztahují pravidla hospodářské soutěže v oblasti státních podpor [47]. Opatření mohou být naproti tomu selektivní, aniž jsou formálně

45 — Viz rozsudek British Aggregates, uvedený výše (bod 82).

46 — Rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, Sb. rozh. s. I-7115, bod 54).

47 — Sdělení Komise ze dne 10. prosince 1998 o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. C 384, 10.12.1998, bod 14): „Opatření, která mají snížit zdanění pracovních výsledků pro všechny podniky, mají relativně větší účinek v průmyslu s velkou pracovní intenzitou než v kapitálově silném průmyslu, a přitom nepředstavují nezbytně státní podporu. Podobně daňové pobídky ve prospěch investic do životního prostředí, vývoje a výzkumu nebo do vzdělání zvýhodňují pouze podniky, které takové investice provádějí, a přitom nepředstavují nutně státní podporu.“

omezena na určitá odvětví výroby [48]. Opatření vztahující se na všechna odvětví výroby tak mohou být nicméně kvalifikována jako selektivní, pokud podmínky způsobilosti požívat výhod z těchto opatření ve skutečnosti omezují počet potenciálních příjemců [49].

82. Podle judikatury se podpory ve formě programu podpor mohou dotýkat celého hospodářského odvětví, a přesto spadat do působnosti čl. 92 odst. 1 Smlouvy (později po změně čl. 87 odst. 1 ES), a opatření určené k částečnému osvobození podniků určitého průmyslového odvětví od peněžitých dávek vyplývajících z běžného použití obecného systému sociálního zabezpečení, není-li tato výjimka odůvodněna povahou nebo strukturou tohoto systému, musí být považováno za podporu [50].

83. Podle znění čl. 87 odst. 1 ES jsou neslučitelné se společným trhem podpory, které zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby. Smlouva však nezmiňuje kritérium právní formy právnické osoby.

84. Použití určité formy právnické osoby může být zajisté charakteristické pro určité odvětví nebo pro určitý podnik. V tomto případě kritéria formy právnické osoby a kritéria vyplývající ze Smlouvy, která zakazuje opatření zvýhodňující určité podniky nebo určitá odvětví výroby, splývají nebo spíše ze sebe vycházejí [51].

85. Ve věci, v níž byl vydán rozsudek Cassa di Risparmio di Firenze a další [52], měla Komise za to, že vnitrostátní právní předpisy jsou *prima facie* selektivní, když zvýhodňují určité podniky v závislosti na jejich právní formě (nadace nebo právnické osoby založené podle veřejného práva), jakož i určitá specifická odvětví (vzdělání, veřejné zdraví, atd.), v nichž tyto podniky působí.

86. Soudní dvůr uvedl, že se dotčené opatření nevztahovalo na všechny hospodářské subjekty. Nemohlo být tedy považováno za všeobecné opatření daňové nebo hospodářské politiky [53], jelikož dotčené daňové zvýhodnění bylo přiznáno v závislosti na právní formě podniku – právnická osoba založená podle veřejného práva nebo nadace – a na odvětvích, v nichž tento podnik působí Soudní dvůr upřesnil, že odchýlení nebylo založeno

48 — Viz rozhodnutí Komise ze dne 17. února 2003, týkající se režimu podpor zavedeného Belgií ve prospěch koordinačních center se sídlem v Belgii (Úř. věst. L 282, s. 25).

49 — Zpráva o provádění sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti.

50 — Rozsudek ze dne 17. června 1999, Belgie v. Komise (C-75/97, Recueil, s. I-3671, bod 33).

51 — Například, existují právní formy právnických osob, které jsou specificky určeny pro určitá hospodářská odvětví, jako je například odvětví bankovnictví a odvětví pojišťovnictví. Viz bod 20 sdělení Komise ze dne 10. prosince 1998.

52 — Rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další (C-222/04, Sb. rozh. s. I-289).

53 — Rozsudek Cassa di Risparmio, uvedený výše (bod 135).

na logice opatření nebo technice zdanění, ale vyplývalo z cíle vnitrostátního zákonodárce finančně zvýhodnit subjekty považované za společensky prospěšné [54].

87. Takový přístup týkající se právní formy podniku tedy nesmí být považován za normu, od níž se nelze odchýlit. Na základě toho dospívám k závěru, že daňová opatření přizpůsobená formě a struktuře právnické osoby by mohla být kvalifikována jako neselektivní v rozsahu, v němž jsou odůvodněna povahou a strukturou systému.

88. Pojem státní podpory byl totiž Soudním dvorem vykládán jako pojem, který se nevztahuje na opatření rozlišující mezi podniky v oblasti jejich finančních odvodů, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo struktury dotčeného systému finančních odvodů [55]. V tomto případě je kvalifikace opatření jako státní podpory vyloučena.

89. Co se týče daňové oblasti, podle judikatury může být opatření, které stanoví výjimku z použití obecného daňového systému, odůvodněno povahou a obecnou strukturou daňového systému, může-li dotyčný členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících zásad jeho daňového systému. V tomto ohledu je nutno rozlišit mezi cíli stanovenými pro určitý daňový režim, které tomuto režimu nejsou vlastní, a mechanismy vlastními samotnému daňovému systému, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů [56].

90. Ve své praxi Komise připustila existenci odůvodnění spočívajícího v povaze a struktuře systému v případě progresivní povahy daně, nezdanění při neexistenci zisků a v případě zvláštního zacházení s neziskovými organizacemi [57]. O takovou situaci šlo rovněž v případě zemědělských pozemků, na které se vztahovalo daňové osvobození nebo úlevy v porovnání s obecným právním systémem zdanění pozemků [58]. Zvýhodnění tak bylo odůvodněno zvláštní úlohou, kterou sehrávali vlastníci zemědělské půdy v rámci zemědělské produkce.

91. Soudní dvůr připustil odůvodnění založené na povaze a struktuře vnitrostátního systému v oblasti zdanění pojištění ve zvláštním kontextu použití vyšší daňové sazby na určitou část pojistných smluv dříve podléhajících běžné daňové sazbě [59].

54 — Rozsudek Cassa di Risparmio, uvedený výše (bod 137).

55 — Viz rozsudek British Aggregates, uvedený výše (bod 83).

56 — Rozsudek C-88/03, Portugalsko v. Komise, uvedený výše (bod 81).

57 — Sdělení Komise z roku 1998, body 24 až 27.

58 — Rozhodnutí N/20/2000 (Nizozemsko) a N53/99 (Dánsko) dostupná na stránce generálního sekretariátu Komise.

59 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další (C-308/01, Sb. rozh. s. I-4777).

92. Obtížnost kritéria povahy nebo struktury systému nicméně vyplývá ze skutečnosti, že když má Soudní dvůr za to, že se opatření odchyluje od vnitrostátního obecného daňového systému, je opatření kvalifikováno jako selektivní. Tato judikatura tak vede ke *status quo*, podle kterého žádné opatření nelze kvalifikovat jako odůvodněné povahou a strukturou systému [60].

93. V tomto ohledu nejsou důležité cíle opatření, ale právě logika inherentní vnitrostátnímu daňovému systému.

94. Článek 11 DPR č. 601/1973 představuje komplexní opatření zahrnující různá daňová řešení, jejichž cílem je zavést zdanění vlastní výrobním a pracovním družstevním společnostem [61].

95. Daňové výhody určené výrobním a pracovním družstevním společnostem nemusí být navzdory *prima facie* odchylující se povaze uvedeného opatření zjevně selektivní. Naopak se mi jeví, že s ohledem na různorodou povahu činnosti uvedených společností, tj. různá odvětví, napříč kterým mohou působit, může být selektivní povaha dotčeného opatření diskutabilní. Každopádně za předpokladu, že by byl systém daňového osvobození uvedených společností *a priori* selektivní, mohl by být odůvodněn strukturou a povahou systému.

96. V tomto ohledu podotýkám, že podle judikatury [62] je podmínka selektivity splněna, jestliže opatření zvýhodňuje určité podniky oproti jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, i když se podpory vztahují na celé hospodářské odvětví.

97. Za tímto účelem je nejdříve třeba odpovědět na otázku, zda se družstevní společnosti sledující cíl vzájemnosti a ziskové společnosti nacházejí ve srovnatelné situaci. Poté je nezbytné porovnat situaci výrobní a pracovní družstevní společnosti podléhající článku 11 DPR č. 601/1973 se situací ziskových společností a jiných družstevních společností.

98. Ve svých písemných vyjádřeních Komise uvádí, že výrobní a pracovní družstevní společnosti odpovídající čistému modelu vzájemnosti a ziskové společnosti se nenachází

60 — Viz v tomto smyslu Lenaerts, K., „State Aid and Direct Taxation", *EU competition law in context : essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, s. 305.

61 — Zdá se, že dotčené opatření spočívá v uplatnění obecnějšího cíle stanoveného v italském daňovém právu, který má zvýhodnit kapitalizaci družstevních společností a znevýhodnit provize. Viz Stracke, B., opus cit. s. 176–183.

62 — Rozsudky Belgie v. Komise, Adria-Wien, Heiser a Itálie v. Komise.

ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o částky vyplácené zaměstnaným členům jako odměny, včetně případného příplatku k jejich odměně.

99. K jejímu názoru na tento bod se připojila Francouzská republika, která uvádí, že je logické nezacházet stejně se společnostmi, které rozdělují své zisky mezi své členy a jinými entitami, jako jsou družstva, která z důvodu svého statusu nemohou takové rozdělení provádět.

100. Jak na jednání zdůraznil zástupce společnosti Adige Carni, účast akcionářů nebo společníků v kapitálové společnosti je účastí omezující se na vložení kapitálu. Naproti tomu pro družstevní společnost je typický vztah založený na vzájemnosti nebo výměně. Rozdílné daňové zacházení je založeno na rozdílnosti těchto vztahů. Zástupce společnosti Adige Carni zdůraznil, že nejde o problém dvojího zdanění a připomněl, že v rámci struktury daňového systému použitelného v době skutkového stavu v původním řízení je cílem vnitrostátního režimu jednotné zdanění příjmu, ať již jako příjmu družstva nebo jako příjmu člena.

101. V tomto ohledu zdůrazňuji, že osvobození stanovené v článku 11 DPR č. 601/1973, zdá se, směřuje k tomu, že se osvobozený příjem nezdaňuje ani jako příjem člena, ani jako příjem družstva. Obecný režim zdanění právnických osob by se použil pouze v případě, že by družstevní společnost nesplňovala podmínky zvláště stanovené pro družstva.

102. Podle právní úpravy použitelné v době skutkového stavu v původním řízení spočívá zásadní rozdíl mezi ziskovou společností a družstevní společností v tom, že v případě ziskové společnosti dochází, ať ve vztahu k členovi nebo společnosti, ke zdanění pouze u zisku, kterého akcionáři mohou sami dosáhnout v pozdější fázi, například při výplatě dividend nebo při prodeji akcií nebo likvidaci podniku. Lze mít tedy odůvodněně za to, že se jedná o určitý druh zálohy na odvod z titulu kapitálového příjmu.

103. Ideologie, z níž vychází pojem „shareholder value“, jakožto řídící zásada ziskových kapitálových společností, je založena na předpokladu, že majetek společnosti patří z hospodářského hlediska vždy společníkům nebo akcionářům.

104. Naproti tomu v rámci občanskoprávního režimu vzájemnostních družstevních společností nemohou členové družstevní společnosti nikdy uskutečnit tento typ zisku. Obdobná záloha, jako je ta, která je přípustná u kapitálových společností je tedy vyloučena.

Akumulace kapitálu v rámci družstevní společnosti nepřináší členům prospěch.

105. Co se týče zvláště výrobních a pracovních družstev připomínám, že, jsou-li dodrženy striktní podmínky vzájemnosti, je cílem čl. 11 odst. 1 DPR č. 601/1973 neuplatňovat osvobození, které upravuje toto ustanovení, na výrobní a pracovní družstevní společnosti, jejichž zdanitelný příjem je dosažen jinými výrobními faktory, než je práce členů povinných účastnit se činnosti společnosti tak, že přispívají svou prací [63]. Naproti tomu v rozsahu, v němž může být příjem výrobní a pracovní družstevní společnosti považován za dosažený prostřednictvím vkladů sestávajících z práce členů, není uvedený příjem zdaněn.

106. Takový případ je obtížně představitelný u ziskových právnických osob podléhajících obecnému zdanění, neboť jejich členové nejsou povinni pracovat pro společnost a zisky takové společnosti mohou být rozděleny mezi členy.

107. Nakonec bych chtěl upozornit Soudní dvůr na problematiku srovnatelnosti situace kapitálových společností a situace výrobních a pracovních družstevních společností. Tento aspekt je dle mého názoru důležitý zejména s ohledem na názor Komise, která na jednání prohlásila, že k tomu, aby dotčené opatření nebylo kvalifikováno jako státní podpora, je nutné zdanit příjmy společnosti, jestliže nejsou zdaněny příjmy členů.

108. Jak jsem uvedl výše, článek 11 DPR č. 601/1973 se snaží schématicky rozlišovat mezi příjmem „interním“ či vzájemnostním, dosaženým prací členů a příjmem „externím“, který pochází z kapitálu nebo vztahů s nečleny, přičemž posledně uvedený příjem není osvobozen. Přebytky dosažené jinými výrobními faktory, které odpovídají provoznímu zisku skutečně dosaženému družstevní společností nespadají do působnosti článku 11 DPR č. 601/1973.

109. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v případě kapitálové společnosti nepředstavuje ve většině případů vklad člena do kapitálu zdanitelný příjem společnosti, ale zdaněny jsou až příjmy společnosti jakožto výnosy z tohoto kapitálu. Vklad ve formě plnění v naturáliích, jako je práce, je ostatně

63 — Taková povinnost je vlastní osobním společnostem, které ve vícero členských státech nepředstavují samostatné zdanitelné entity, ale jejich příjem je přidělen a zdaněn ve vztahu k členům, i když jim uvedený příjem nebyl rozdělen. Navzdory vlastní právní subjektivitě vykazují družstevní společnosti několik charakteristických rysů osobních společností. Viz Stracke, opus cit., s. 16 až 19 a Mannio, opus cit., s. 69.

obvykle v případě kapitálových společností vyloučen.

110. V pracovní a výrobní družstevní společnosti je jednou z hlavních povinností členů poskytovat svou práci na trvalém základě. Přidaná hodnota dosažená prací členů družstevní společnosti přesahující odměny vyplacené těmto členům zůstává v majetku společnosti. Z hospodářského hlediska má tato část přebytku, za kterou není vyplacena odměna a kterou musí člen ponechat společnosti, povahu kapitálového vkladu. Podle této logiky musí být tato část příjmu osvobozena od daně z příjmu společnosti.

111. S ohledem na vše předchozí nemůže být daňový režim výrobních a pracovních družstevních společností, jak je stanoven zvláště článkem 11 DPR č. 601/1973, považován za selektivní, jelikož uvedené společnosti se nenacházejí v situaci srovnatelné se situací ziskových společností, ani jiných družstevních společností.

112. Předmětná právní úprava může být každopádně vysvětlena povahou nebo strukturou vnitrostátního daňového systému uplatňovaného v kontextu výrobních a pracovních družstevních společností. Daňové úlevy určené výrobním a pracovním družstevním společnostem, jak se zdá, vyplývají přímo ze základních a řídících zásad italského daňového systému.

113. Jelikož tedy podle mého názoru v projednávané věci není splněno alespoň jedno z kritérií zakládajících pojem státní podpory a vzhledem k tomu, že tato kritéria musí být splněna kumulativně, není třeba přezkoumávat ostatní kritéria uvedená v čl. 87 odst. 1 ES.

114. Naproti tomu, nebude-li Soudní dvůr postupovat tak, jak navrhuji, bude třeba se zabývat problematikou podmínek ovlivnění obchodu mezi členskými státy a případného narušení hospodářské soutěže. V tomto ohledu jsem názoru, že judikatura Soudního dvora poskytuje vnitrostátnímu soudu dostatečné údaje [64]. Každopádně je na vnitrostátním soudu, aby ve světle prvků výkladu vyplývajících z judikatury posoudil, zda jsou obě výše uvedené podmínky v projednávané věci splněny.

115. Je třeba nicméně přezkoumat otázku případných existujících podpor a otázku použitelnosti zásady *de minimis*.

64 — Viz výše uvedený rozsudek Cassa di Risparmio (body 140 a 141).

VII – K pojmům existujících státních podpor a podpor de minimis

A – *K pojmu „existující podpora“*

116. Podle ustálené judikatury odpovídá pojem ať již existující či nová „státní podpora“ objektivní situaci. Tento pojem nemůže záviset na jednání nebo prohlášení orgánů [65].

117. Italská vláda, jakož i společnosti Paint Graphos a Adige Carni, ve svých písemných vyjádřeních tvrdily, že zvláštní daňová opatření vztahující se na družstevní společnosti jsou „existujícími podporami“, jelikož tato opatření byla stanovena již italskými právními předpisy platnými před vstupem Římské smlouvy v platnost v roce 1957 [66].

118. Italská vláda upřesnila, že právní předpisy platné před vstupem Římské smlouvy v platnost v roce 1957 upravovaly daňový režim, který v zásadě zcela osvobozoval družstevní společnosti od daně, která se běžně vztahovala na ziskové společnosti, toto osvobození platilo přirozeně pouze pro družstva uskutečňující cíl vzájemnosti, v souladu se zásadou stanovenou v dané době zákonem Basevi [67].

119. Jak upřesnila rovněž Komise, v italském právním rámci měly družstevní společnosti od roku 1957 možnost odečíst od zdanitelné částky veškerý procentní podíl ročního zisku, což byla výhoda, která se od uvedeného data obecně vzato neustále zmenšovala. Služby Komise kromě toho konstatovaly, že změny předmětných opatření učiněné od vstupu Smlouvy o EHS v platnost měly přinést technické úpravy, aby se systém zdanění družstev přizpůsobil obecnému zdanění pozměněnému v návaznosti na reformy v letech 1973, 1986 a 2004.

120. Společnosti Adige Carni, Paint Graphos, italská vláda a Komise se na jednání vyjádřily ve prospěch teze, podle které jsou předmětná opatření, představují-li státní podpory ve smyslu článku 87 ES, existujícími podporami ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. b) bodu i) nařízení č. 659/1999.

121. Je tedy zdá se *prima facie* opodstatněné mít za to, že v případě, že dotčená opatření

65 — Rozsudek ze dne 2. prosince 2009, Komise v. Irsko a další (C-89/08 P, Sb. rozh. s. I-11245, bod 72).

66 — Viz čl. 1 písm. b) bod i) nařízení ES č. 659/1999.

67 — Tento zákon až do roku 2003 obsahoval ustanovení daňové povahy, jejichž cílem bylo ověřit dodržení podmínky cíle vzájemnosti nezbytné k použití zvláštních daňových opatření stanovených ve prospěch družstevních společností.

splňují kritéria čl. 87 odst. 1 ES, mohou představovat existující podpory.

122. Nicméně, jelikož byl režim z roku 1954 [68] charakterizován zdaněním jak majetku tak příjmu a jelikož režim stanovený na základě DPR č. 601/1973 zdaňoval pouze příjem a existovaly určité meze pro použití finančních výhod spojených s kapitálem družstevní společnosti, mám za to, že je úkolem pouze vnitrostátního soudu, aby celkově posoudil případnou kontinuitu mezi uvedenými režimy. V tomto rámci bude muset především ověřit, zda daňová úleva k datu vstupu Římské smlouvy v platnost byla srovnatelná nebo většího rozsahu než daňová úleva zavedená v DPR č. 601/1973. Pouze v takovém případě by v projednávané věci šlo o existující podpory.

B – *K zásadě de minimis*

123. Společnost Paint Graphos ve svých písemnostech vznesla problematiku pravidla zvaného *de minimis*. V tomto ohledu odkazovala na různé zprávy a sdělení Komise vypracované mezi roky 1984 a 1993 [69] a tvrdila, že s ohledem na sazbu daně z příjmu podniků a prahové hodnoty pro uplatnění zásady *de minimis* v době, kdy byla podána sporná daňová přiznání, by byla částka nezaplacené daně každopádně nižší než prahová hodnota platná během let, jichž se týkaly opravy.

124. Je třeba připomenout, že pravidlo *de minimis* odpovídá požadavkům administrativního zjednodušení jak pro členské státy, tak pro služby Komise, která musí být schopna soustředit své zdroje na případy, které mají na úrovni Unie skutečný význam [70].

125. I za předpokladu, že by se pravidlo *de minimis* mohlo vztahovat na předmětné družstevní společnosti, což se mi nezdá být v zásadě vyloučeno, otázka použití této zásady není v projednávané věci jednoduchá, zejména z hlediska časové působnosti práva.

126. V tomto ohledu jsem názoru, že jestliže bude mít vnitrostátní soud za to, že byl zpochybněn nárok na daňová osvobození a že

68 — Zákon č. 603 ze dne 6. srpna 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI č. 182 ze dne 11. srpna 1954

69 — Viz XIV. zprávu o politice hospodářské soutěže – 1985, odstavec 203, in fine. (Úř. věst. C 40 ze dne 20. února 1990, s. 2) a sdělení Komise podporách *de minimis* (Úř. věst. C 68 ze dne 6. března 1996, s. 9).

70 — Rozsudek ze dne 7. března 2002, Itálie v. Komise (C-310/99, Recueil, s. I-2289, bod 94).

dotčené společnosti tedy nemohly ve skutečnosti požívat daňových výhod, měla by být identifikace těchto opatření jakožto podpory *de minimis* provedena s ohledem na kritéria platná v době, kdy bude definitivně prokázána jejich povaha jakožto státní podpory a bude vyčíslena z nich vyplývající případná finanční výhoda s ohledem na nařízení č. 1998/2006.

127. Nicméně bude-li mít vnitrostátní soud za to, že společnosti již využily daňových osvobození, což je podle mého názoru vyloučeno, neboť se dotčená zdanění nestala z právního hlediska konečnými, mělo by být ověření provedeno s ohledem na konečná kritéria definovaná ve sděleních Komise, která byla platná v době skutkových okolností sporů v původním řízení.

VIII – Závěry

128. Na základě shora uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr:

– prohlásil předběžné otázky položené Corte suprema di cassazione za nepřípustné;

– podpůrně navrhuji, aby prohlásil za přípustnou pouze první předběžnou otázku a odpověděl na ni v tom smyslu, že daňový režim výrobních a pracovních družstevních společností, jehož cílem je, byť se jedná o schématické použití, osvobození příjmu odpovídajícího přebytku společnosti dosaženého prací členů, jako je režim stanovený článkem 11 DPR č. 601/1973, nemůže být v rozsahu, v němž přímo vyplývá ze základních a řídících zásad daňového systému vztahujícího se na zdanění družstevních společností, považován za státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.