ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*] SECINĀJUMI, sniegti 2010. gada 8. jūlijā [1]

1. Šajās lietās valsts tiesa uzdod Tiesai virkni jautājumu galvenokārt par to, vai valsts nodokļu režīmu attiecībā uz ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību atbrīvošanu var uzskatīt par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē [2].

2. Prejudiciālie jautājumi ir uzdoti saistībā ar trīs prāvām, kas attiecas gan uz Itālijas nodokļu administrācijas atteikumu piešķirt kooperatīvajām sabiedrībām *Paint Graphos scarl* (turpmāk tekstā — "*Paint Graphos*") un (likvidējamajai) *Adige Carni scrl* (turpmāk tekstā — "*Adige Carni*") nodokļu atbrīvojumus, kurus tolaik saskaņā ar Itālijas tiesībām saņēma kooperatīvās sabiedrības, gan problemātiku saistībā ar nodokļiem, kas uzlikti personiski Mikelem Franketo (*Michele Franchetto*), kurš apstrīdēja valsts nodokļu administrācijas lēmumus par labojumu izdarīšanu viņa ienākumu deklarācijās par 1984.–1988. gadu.

3. Vispirms ir jāuzsver, ka ir nopietnas šaubas par šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību. Vienas no lielākajām grūtībām šajās lietās sagādā Tiesai sniegtās informācijas apjoma ierobežotības pretstats iztirzājamās problemātikas plašumam, ņemot vērā, ka tai tostarp ir jāizskata ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību nodokļu režīms.

4. Ja Tiesa tomēr nolemtu atbildēt uz šiem jautājumiem, kurus noteikti vajadzētu pārformulēt, tad šī tiesvedība nodrošinātu interesantu iespēju izvērtēt kooperatīvo sabiedrību aplikšanai ar nodokļiem paredzēto valsts pasākumu priekšrocības un selektivitātes jēdzienu saturu. Konkrēti būtu jāiztirzā uz valsts nodokļu režīmam raksturīgo loģiku balstīta pamatošanas kritērija piemērošana un Itālijas likumdevēja valsts tiešo nodokļu sistēmā paredzēto iespēju vērtējums.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Tā kā pamata prāva attiecas uz 1973. gada 29. septembra dekrēta interpretāciju, atsauces uz EK līguma normām tiks veiktas atbilstoši numerācijai, kas bija piemērojama pirms Līguma par Eiropas Savienības darbību stāšanās spēkā.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Savienības tiesības*

5. EKL 87. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja vien šis Līgums neparedz ko citu, ar kopējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm."

6. Padomes 1999. gada 22. marta Regulas (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 83, 1. lpp., OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 8. nod., 1. sēj., 339. lpp.), 1. pants ir izteikts šādā redakcijā:

"Šajā regulā:

a) "atbalsts" ir visi pasākumi, kas atbilst kritērijiem, kuri noteikti Līguma 92. panta 1. punktā;

b) "pastāvošais atbalsts" ir:

i) [..] jebkāds atbalsts, kas pastāvēja pirms Līguma stāšanās spēkā attiecīgajās dalībvalstīs, t.i., atbalsta shēmas un individuāls atbalsts, kurš ieviests, pirms joprojām ir piemērojams pēc Līguma stāšanās spēkā [jebkāds atbalsts, kas pastāvējis pirms Līguma stāšanās spēkā attiecīgajā dalībvalstī, t.i., atbalsta programmas un individuāls atbalsts, kas ieviests pirms Līguma stāšanās spēkā un ko joprojām piemēro];

[..]."

B — *Valsts tiesības*

7. No lietas materiālu sadrumstalotās informācijas izriet, ka pamata prāvu faktu iestāšanās laikā Itālijas kooperatīvās sabiedrības bija apliktas gan ar juridisko personu ienākuma nodokli (*imposta sul reddito delle persone giuridiche*, turpmāk tekstā — "*IRPEG*"), gan ar vietējo ienākuma nodokli (*imposta locale sui redditi*, turpmāk tekstā — "*ILOR*"). Laikā no 1977. līdz 2004. gadam Itālijas kapitālsabiedrību vispārējās nodokļu sistēmas [3]

3 — Itālijā kooperatīvās sabiedrības tiek uzskatītas arī par kapitālsabiedrībām, nevis kā vairāku citu dalībvalstu tiesību sistēmās — par personu apvienībām. Sākotnēji, pirms Itālijā tika pieņemts speciālais regulējums attiecībā uz kooperatīviem, kooperatīvā sabiedrība drīzāk tika uzskatīta par sabiedrību ar mainīgu kapitālu. Skat. Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Marburga/Lāna: Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, 1957, 49.–50. lpp.

pamatā bija vienreizīgas aplikšanas princips, kuru īstenoja, ieviešot nodokļa atlaides sistēmu šo sabiedrību dalībniekiem. Saskaņā ar šo sistēmu nodokli par sabiedrības peļņu uzlika sabiedrībai atbilstoši tai piemērojamai likmei, bet dalībnieku/akcionāru starpā sadalīto peļņu aplika ar nodokli, piemērojot fizisko personu ienākuma nodokļa progresīvās likmes. Dalībniekiem, kuriem bija tiesības saņemt sabiedrības maksājamam nodoklim atbilstošu nodokļa atlaidi, bija jāmaksā starpība starp sabiedrībai piemērojamo likmi un viņiem personīgi uzliktajiem nodokļiem piemērojamo progresīvo likmi [4].

8. Jāpiebilst, ka no lietas materiāliem izriet, ka vairākas specifiskas, kooperatīvajām sabiedrībām piemērojamās nodokļu tiesību normas ir pamatotas ar savstarpējības principu, līdz ar to minēto sabiedrību peļņas vai līdzekļu sadale to biedru starpā tiek ierobežota.

9. Republikas Prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrēta par nodokļu priekšrocībām [5] redakcijā, kas bija spēkā no 1984. līdz 1993. gadam (turpmāk tekstā — "RPD Nr. 601/1973"), 11. pantā ar virsrakstu "Ražošanas un darba kooperatīvi" bija noteikts:

"1. Ražošanas un darba kooperatīvu un to apvienību ienākumus atbrīvo no juridisko personu ienākuma nodokļa un no vietējā ienākuma nodokļa, ja to biedriem, kuri tajā strādā pastāvīgi, faktiski izmaksātā atalgojuma apmērs, ieskaitot pēdējā punktā minētās summas, nav mazāks par sešdesmit procentiem no visu pārējo izmaksu, izņemot ar izejvielām un iekārtām saistīto izmaksu, kopsummas. Ja atalgojuma apmērs ir mazāks par sešdesmit procentiem, bet nav mazāks par četrdesmit procentiem no visu pārējo izmaksu kopsummas, juridisko personu ienākuma nodokli un vietējo ienākuma nodokli samazina uz pusi.

2. Ražošanas kooperatīvajām sabiedrībām iepriekšējā punktā noteikto piemēro ar nosacījumu, ka to biedri atbilst visām prasībām, kuras attiecībā uz darba kooperatīvu biedriem paredzētas Valsts pagaidu vadītāja 1947. gada 14. decembra Likumdošanas dekrēta [Nr. 1577] [..] 23. pantā ar tajā vēlāk izdarītajiem grozījumiem.

3. Lai aprēķinātu ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību un to apvienību ienākumu, summas, ko maksā tajās nodarbinātajiem biedriem kā piemaksu viņu atalgojumam, var atskaitīt līdz summai, kas atbilst parastajai darba algai, tai pieskaitot 20 %."

4 — Saskaņā ar kapitālsabiedrībām pašlaik piemērojamo sistēmu tās tiek apliktas ar uzņēmumu ienākuma nodokli (*imposta sul reddito delle società*, turpmāk tekstā — "*IRES*"), kas ir proporcionāls nodoklis, kuru piemēro ar fiksētu likmi. Sabiedrību dalībnieki maksā fizisko personu ienākuma nodokli (*imposta sul reddito delle persone fisiche*), kas ir progresīvs nodoklis, ar kuru apliek dividendes vai to starpā sadalīto peļņu, ar nodokli apliekot 40 % no viņu ienākumiem. Tādējādi ir ieviests nodokļu atbrīvojums 60 % apmērā no dalībnieku dividendēm vai peļņas, lai novērstu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli.

5 — 1973. gada 16. oktobra *GURI* Nr. 268 kārtējais pielikums, 3. lpp.

10. RPD Nr. 601/1973 14. pants ar virsrakstu "Priekšrocību piemērošanas nosacījumi" bija izteikts šādā redakcijā:

"1. Šajā sadaļā paredzētās nodokļu priekšrocības piemēro kooperatīvajām sabiedrībām un to apvienībām, kas darbojas saskaņā ar valsts tiesību aktos paredzētajiem savstarpējības principiem un ir reģistrētas prefektūru reģistros vai vispārējā kopdarbības sarakstā.

2. Savstarpējības mērķi raksturojošās prasības uzskata par izpildītām, ja statūtos skaidri un bez atkāpju paredzēšanas iespējām ir paredzēti Valsts pagaidu vadītāja 1947. gada 14. decembra Likumdošanas dekrēta Nr. 1577 26. pantā un tā vēlākajos grozījumos paredzētie nosacījumi un šie nosacījumi ir faktiski izpildīti attiecīgajā finanšu gadā un iepriekšējos piecos gados vai attiecīgi laika posmā pēc statūtu pieņemšanas, ja tas ir īsāks par pieciem gadiem.

3. Nodokļu administrācija, apspriežoties ar Darba ministriju vai citām pārraudzības iestādēm, uzrauga nodokļu priekšrocību piemērošanas nosacījumus."

II — Pamata prāvu fakti un prejudiciālie jautājumi

A — *Lieta C-78/08*

11. Pēc *Guardia di Finanza* [Finanšu policijas] pārbaudēm Materas [*Matera*] pilsētas nodokļu administrācija izdeva saskaņā ar Itālijas tiesībām izveidotajai kooperatīvajai sabiedrībai *Paint Graphos* paziņojumu par aplikšanu ar nodokļiem, ar kuru laboja tās ienākuma summu par 1993. gadu maksājamā *IRPEG* un *ILOR* apmēra noteikšanai. Šajā pašā paziņojumā nodokļu administrācija atteica šai sabiedrībai tiesības uz RPD Nr. 601/1973 11., 12. un 14. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa. Pēc virknes sūdzību, ko iesniedza gan *Paint Graphos*, gan *Ministero dell'Economia e delle Finanze* un *Agenzia delle Entrate*, lietu pašlaik izskata iesniedzējtiesa.

B — *Lieta C-79/08*

12. 1999. gada 8. jūnijā Rovigo [*Rovigo*] nodokļu administrācija saskaņā ar Itālijas tiesībām izveidotajai kooperatīvajai sabiedrībai *Adige Carni* paziņoja, ka tai vairs nav tiesību saņemt RPD Nr. 601/1973 10. un nākamajos pantos paredzētās nodokļu priekšrocības, ka ir palielinājies tās apliekamais ienākums par

1993. gadu, kā arī to, ka tādēļ ir paaugstināti arī *IRPEG* un *ILOR*. Nodokļu administrācija tostarp apstrīdēja rēķinu par subjektīvi nenotikušiem darījumiem izrakstīšanu, un, ievērojot, ka attiecīgo summu uzskata par ienākumu un *Adige Carni* minēto summu turklāt nebija iegrāmatojusi kā ienākumu, nodokļu administrācija prezumēja, ka šī summa bija sadalīta sabiedrības biedru starpā, pārkāpjot RPD Nr. 601/1973 11. pantu. Kad tā bija cēlusi virkni prasību, *Adige Carni* iesniedza kasācijas sūdzību, tostarp norādot, ka attiecīgajam nodokļu priekšrocību atteikumam trūkst pamatojuma vai arī šis pamatojums ir nepietiekams.

14. *Ministero delle Finanze* [Finanšu ministrija] kasācijas sūdzībā prasa atcelt *Commissione tributaria centrale* [Centrālās nodokļu tiesas] lēmumu, kurā tā, nepārbaudot pēc būtības M. Franketo izvirzītos argumentus, nolēma, ka kooperatīvam nevar atteikt tiesības saņemt atbrīvojumus no nodokļa, ja iepriekš nav saņemts obligātais Darba ministrijas atzinums. *Ministero delle Finanze* it īpaši uzsver, ka ir pārkāpts RPD Nr. 601/1973 14. pants, tāpēc ka paziņojums par aplikšanu ar nodokļiem attiecās uz kooperatīvās sabiedrības biedru, nevis pašu kooperatīvu, un tādēļ nebija vajadzīgs saņemt Darba ministrijas atzinumu.

C — *Lieta C-80/08*

D — *Prejudiciālie jautājumi*

13. Monfalkones [*Monfalcone*] nodokļu administrācija laboja M. Franketo ienākumu deklarācijas par 1984.–1986. gadu, pamatojot labojumus ar to, ka, būdams saskaņā ar Itālijas tiesībām izveidotas sabiedrības *Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l.*, kura nodarbojas ar molusku audzēšanu un pārdošanu, biedrs, viņš patstāvīgi nodarbojies ar tirdzniecību, savukārt kooperatīvā sabiedrība, kuras vārdā bija izrakstīti pirkšanas un pārdošanas faktūrrēķini, par katru sniegto pakalpojumu saņēma komisijas maksu no katra pārdevuma darījuma un uzcenojumu sadalija biedru starpā, nevis ieskaitīja šim nolūkam paredzētajos krājumos.

15. Pēc *Corte suprema di cassazione* [Augstākās kasācijas tiesas] (Itālija) domām, lai pārbaudītu, vai nodokļu priekšrocības, ko saņem kooperatīvās sabiedrības atšķirībā no peļņas sabiedrībām, ir saderīgas ar Savienības tiesībām, ir jānosaka, vai tas, ka attiecīgie uzņēmēji gūst nodokļu ietaupījumus, ir nelikumīgs valsts atbalsts, kura dēļ, ņemot vērā EKL 88. panta 3. punkta tiešo iedarbību, valsts iestādēm, tostarp tiesām, rastos pienākums nepiemērot attiecīgo valsts režīmu, kā arī pienākums noteikt saņemtā atbalsta atgūšanu. Iesniedzējtiesa arī vaicā, vai kooperatīvās sabiedrības formas izmantošana ir uzskatāma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

16. Šajos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādi formulētus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai nodokļu priekšrocības, kas kooperatīvajām sabiedrībām piešķirtas saskaņā ar RPD [Nr. 601/1973] 10., 11., 12., 13. un 14. pantu, ir saderīgas ar konkurences tiesību normām un, konkrēti, vai tās var atzīt par valsts atbalstu EK līguma 87. panta izpratnē, it īpaši ņemot vērā, ka Valsts pagaidu vadītāja [1947. gada 14. decembra] Likumdošanas dekrētā paredzētā pārbaužu un ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas sistēma ir neadekvāta?

2) Vai strīdīgās nodokļu priekšrocības it īpaši saistībā ar jautājumu par to, vai tās var būt atzītas par valsts atbalstu, var uzskatīt par samērīgām ar kooperatīvajai sabiedrībai paredzētajiem mērķiem; vai var izvērtēt ne tikai atsevišķu pasākumu, bet arī visa pasākumu kopuma radītās priekšrocības samērīgumu un no tās izrietošo konkurences izkropļojumu?

3) Lai varētu atbildēt uz iepriekšējiem jautājumiem, ir jāņem vērā, ka pārbaužu sistēma kopš sabiedrību tiesību reformas ir joprojām pavājināta it īpaši attiecībā uz kooperatīvajām sabiedrībām, kas ir galvenokārt, bet ne pilnībā savstarpējām atbilstoši Likumam Nr. 311/2004[.]

4) Vai neatkarīgi no tā, vai attiecīgās nodokļu priekšrocības var tikt uzskatītas par valsts atbalstu, kooperatīvās sabiedrības juridiskās formas izmantošana arī tad, ja netiek veikta krāpšana vai maldināšana, var tikt uzskatīta par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu gadījumā, ja šī forma tiek izmantota tikai un vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu ietaupījumu?"

III — Tiesvedība Tiesā

17. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika reģistrēts 2008. gada 25. februārī.

18. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Paint Graphos* un *Adige Carni*, Itālijas, Spānijas un Francijas valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija.

19. *Paint Graphos*, *Adige Carni*, M. Franketo, Itālijas, Spānijas un Francijas valdības, Komisija, kā arī EBTA Uzraudzības

iestāde bija pārstāvēti tiesas sēdē, kas tika rīkota 2010. gada 11. martā [6].

IV — Par prejudiciālo jautājumu pieņemamību

A — *Lietas dalībnieku apsvērumi*

20. *Paint Graphos* un *Adige Carni*, kā arī Itālijas valdība ierosina Tiesai atzīt prejudiciālos jautājumus par nepieņemamiem. Pēc Komisijas domām, Tiesai būtu jāatzīst, ka tās kompetencē nav atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem.

21. Šīs argumentācijas pamatā ir, pirmkārt, tas, ka nav pietiekamu norāžu attiecībā uz pamata prāvai atbilstošām tiesību normām un faktiskajiem apstākļiem, un, otrkārt, tas, ka nav skaidras argumentācijas par uzdoto jautājumu atbilstību. Lietas dalībnieki šaubās par to, vai Tiesas atbilde būs noderīga pamata prāvu atrisināšanai, norādot, ka Tiesai uzdotie jautājumi ir priekšlaicīgi, hipotētiski vai pat fiktīvi.

22. Pēc Komisijas, kā arī Itālijas un Spānijas valdību domām, katrā ziņā nepieņemami esot pirmie trīs jautājumi, jo tie attiecas uz valsts tiesību normām, kas nav piemērojamas pamata prāvās. Pēc Komisijas domām, tas pats attiecoties arī uz ceturto jautājumu tāpēc, ka nav runas par pasākumiem, kuru mērķis ir gūt priekšrocības saskaņā ar Kopienu tiesībām, jo visi apspriežamie pasākumi attiecas tikai uz valsts tiesībām un tādēļ Kopienu tiesību princips par ļaunprātīgu izmantošanu nebūtu piemērojams.

23. Visbeidzot, tiek norādīts uz problemātiku, ka lemt par valsts atbalsta saderību ar kopējo tirgu ir ekskluzīvā Komisijas kompetencē. Līdz ar to, pēc Komisijas domām, arī otrais jautājums esot nepieņemams.

B — *Vērtējums par uzdoto jautājumu pieņemamību*

24. Vispirms jānorāda, ka lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas iesniegti Tiesai šajā tiesvedībā, pieņemamība ir visnotaļ problemātiska.

25. Pirmkārt, iesniedzējtiesas lēmumu lakoniskais formulējums neļauj noskaidrot ne apspriežamā valsts režīma nianses, ne pamata prāvu faktiskos apstākļus. Valsts tiesas

6 — Pielikumā uzaicinājumam uz tiesas sēdi lietas dalībnieki tika aicināti savos apsvērumos uzmanību pievērst galvenokārt jautājumam, vai tādus nodokļu atvieglojumus kā pamata prāvā var uzskatīt par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē un, ja var uzskatīt, tad ar kādiem nosacījumiem. Itālijas valdībai tika uzdots arī jautājums par strīda aspektu saistībā ar pastāvošo atbalstu.

norādes un dažādie dokumenti, ko lietas materiāliem pievienojuši lietas dalībnieki, kuri iesniedza apsvērumus, drīzāk mulsina par valsts tiesību saturu šajā jautājumā. Turklāt Tiesai nav sniegta precīza informācija par nodokļu uzlikšanu citu formu sabiedrībām, kuras nav kooperatīvās sabiedrības, kaut gan šie dati būtu obligāti vajadzīgi, lai varētu vērtēt šo situāciju salīdzināmību, kas ir raksturīga priekšrocības un selektivitātes jēdzieniem, kuri ir valsts atbalsta jēdziena izšķirīgi elementi.

26. Otrkārt, vēl mazāk skaidrības ir par to, vai pastāv saikne starp Eiropas Savienības tiesībām un lietām, ko izskata iesniedzējtiesa. Ņemot vērā pamata prāvu priekšmetu un raksturu, ir grūti pienācīgi noteikt, kā Komisijas sniegtā atbilde varētu būt noderīga iesniedzējtiesā izskatāmo lietu izspriešanai. Šīs lietas attiecas uz nodokļu administrācijas veikto pārbaužu likumību, savukārt jautāts tiek par nodokļu priekšrocību iespējamu kvalificēšanu saskaņā ar EKL 87. pantu. Turklāt jāatzīmē, ka *Paint Graphos* ir paskaidrojusi, ka izskatāmās tiesvedības attiecas uz tiesību normām par ienākumu pārbaudīšanu, nevis uz nodokļu likmju raksturu vai to saderību ar Kopienu tiesību normām.

27. Turklāt attiecībā uz M. Franketo gadījumu ir jākonstatē, ka apspriežamā lieta attiecas nevis uz attiecīgās kooperatīvās sabiedrības aplikšanu ar nodokļiem, bet gan uz viņa paša personīgo aplikšanu ar nodokļiem. Pretēji lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu formulējumā norādītājam šķiet, ka kooperatīvā sabiedrība, kuras biedrs bija M. Franketo, ir bijusi nevis RPD Nr. 601/1973 11. pantā minētais darba kooperatīvs, bet gan sīkzvejas kooperatīvs, kura darbība ir regulēta RPD 10. pantā, proti, tiesību normā, kuras saturu iesniedzējtiesa nav skaidrojusi.

28. Treškārt, iesniedzējtiesa vaicā par problemātiku, kas attiecas uz valsts pasākumu samērīgumu attiecībā pret kooperatīvajai sabiedrībai izvirzītajiem mērķiem, kas šķiet noteikti valsts tiesību sistēmā. Lai vērtētu kritērijus attiecībā uz līdzsvaru starp interesēm, kuras aizsargā ar valsts nodokļu pasākumiem, un konkurences izkropļojumiem, ir jāizvērtē iespējamā valsts atbalsta saderīgums ar kopējo tirgu.

29. Ceturtkārt, trešais jautājums ir drīzāk uzskatāms par pārdomām vai komentāru un nav iztirzājams kā patstāvīgs jautājums.

30. Visbeidzot, jānorāda, ka ceturtais uzdotais jautājums attiecas tikai uz valsts tiesībām un tādēļ atbildēt uz to nav Tiesas kompetencē. Iesniedzējtiesa vaicā par saikni starp kooperatīvās sabiedrības juridiskās formas izmantošanu un nodokļu ietaupījuma gūšanu.

31. Ņemot vērā minētās grūtības, pietiek ar atgādinājumu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata prāvas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo ziņu par faktiskiem un tiesību apstākļiem, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem [7].

32. Iesniedzējtiesai ir pienākums precīzi norādīt iemeslus, kas to mudinājuši uzdot jautājumus par noteiktu Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju un spēkā esamību. Tādēļ Tiesa ir noteikusi, ka valsts tiesai ir vismaz minimāli jāpaskaidro, kāpēc tā ir izvēlējusies konkrētās Kopienu tiesību normas, par kuru interpretāciju vai spēkā esamību tā vaicā, kā arī jāizskaidro saikne, ko tā saskata starp šīm normām un pamata prāvā piemērojamiem valsts tiesību aktiem [8].

33. Turklāt Tiesas kompetencē nav lemt par kāda valsts pasākuma saderību ar Savienības tiesībām [9]. Tā arī nevar lemt par valsts atbalsta vai atbalsta shēmas atbilstību kopējam tirgum, jo šo atbilstību vērtēt piekrīt tikai un vienīgi Komisijai, kura rīkojas Savienības tiesas uzraudzībā [10]. Tiesas kompetencē turklāt nav izvērtēt pamata prāvas faktiskos apstākļus vai piemērot Savienības tiesību normas valsts pasākumiem vai situācijām, jo šie jautājumi ir valsts tiesu ekskluzīvā kompetencē [11].

34. Ņemot vērā iepriekš minēto, Tiesai iesniegtie jautājumi kopumā būtu jāatzīst par nepieņemamiem.

35. Tomēr gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka nevar piekrist tik radikālam ierosinājumam, ierosinu vērtējumā uzmanību galvenokārt pievērst pirmajam prejudiciālajam jautājumam.

36. Šajā ziņā šķiet, ka *Corte suprema di cassazione* pamatojas uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru pat tādā gadījumā, ja šīm kooperatīvajām sabiedrībām bija tiesības saņemt atbrīvojumus no nodokļa, šīs sabiedrības nevarētu saņemt apspriežamās priekšrocības tāpēc, ka tās būtu nelikumīgs valsts atbalsts.

7 — 1992. gada 16. jūlija spriedums lietā C-343/90 *Lourenço Dias* (*Recueil*, I-4673. lpp., 20. punkts), kā arī 2009. gada 19. novembra spriedums lietā C-314/08 *Filipiak* (Krājums, I-11049. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — 2000. gada 9. marta spriedums lietā C-437/97 *EKW* un *Wein & Co* (*Recueil*, I-1157. lpp., 52. punkts).

9 — Skat. it īpaši 2010. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (Krājums, I-6350. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

10 — Skat. 2006. gada 23. marta spriedumu lietā C-237/04 *Enirisorse* (Krājums, I-2843. lpp., 23. punkts).

11 — Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti* (Krājums, I-2941. lpp., 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

37. Tādējādi ar savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu un konkrēti tā pirmo jautājumu valsts tiesa aicina Tiesu vērtēt valsts nodokļu režīma tiesību normu, kas attiecas uz kooperatīvajām sabiedrībām, saderību ar Savienības tiesībām. Šajā ziņā tā sniedz garus paskaidrojumus par Itālijas nodokļu tiesību, kas lielākoties nav piemērojamas pamata prāvās, attīstību šajā jomā, atsaucoties arī uz Tiesas judikatūru un dažādiem Komisijas paziņojumiem par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu valsts nodokļu pasākumiem.

38. Lai arī saskaņā ar EKL 234. pantu Tiesas kompetencē nav prejudiciālā nolēmumā interpretēt valsts tiesību normas [12], tā var sniegt iesniedzējtiesai visus Savienības tiesību interpretācijai vajadzīgos norādījumus, kas ļautu valsts tiesai izvērtēt valsts pasākuma atbilstību šīm tiesībām, lai pieņemtu nolēmumu tās izskatāmajā lietā [13]. Konkrēti valsts atbalsta jomā Tiesa var iesniedzējtiesai sniegt interpretācijas norādes, kas tai ļautu noteikt, vai valsts pasākums var tikt uzskatīts par valsts atbalstu Savienības tiesību izpratnē [14].

39. Šajā gadījumā, ņemot vērā iesniedzējtiesas minētos faktiskos un tiesību apstākļus, man šķiet prātīgi uzskatīt, ka Tiesas rīcībā ir faktu minimums, lai daļēji izspriestu par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, pārformulējot pirmo uzdoto jautājumu [15] tādējādi, lai Tiesa spriestu par valsts atbalsta jēdziena kritērijiem attiecībā pret apspriežamo nodokļu režīmu. Pabeidzot šo vērtējumu un ņemot vērā Tiesas sniegtos norādījumus, valsts tiesai būs jāizspriež, vai kooperatīvajām sabiedrībām iespējami paredzētā nodokļu priekšrocība var tikt uzskatīta par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

40. Turklāt šādi pārformulētais jautājums būtu jāattiecina tikai uz pamata prāvās piemērojamām valsts tiesību normām. Tā kā tiesa visos trijos rīkojumos par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu apgalvo, ka apspriežamas ir tikai ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības, ierosinu pirmā prejudiciālā jautājuma vērtējumā iztirzāt tikai RPD Nr. 601/1973 11. pantu.

41. Visbeidzot, jāatzīmē, ka Tiesa ir īpaši norādījusi, ka gluži tāpat kā Komisija valsts atbalsta jēdzienu ir tiesīgas interpretēt arī valstu

12 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-341/94 *Allain* (*Recueil*, I-4631. lpp., 11. punkts).

13 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Enirisorse*, 24. punkts, un lietā *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, 23. punkts.

14 — Skat. 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-140/09 *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (Krājums, I-5243. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — 2007. gada 8. marta spriedums lietā C-45/06 *Campina* (Krājums, I-2089. lpp., 30. punkts), 2008. gada 23. septembra spriedums lietā C-427/06 *Bartsch* (Krājums, I-7245. lpp., 31. punkts) un 2009. gada 5. marta spriedums lietā C-350/07 *Kattner Stahlbau* (Krājums, I-1513. lpp., 24. punkts).

tiesas [16]. Tādēļ, ja valsts tiesai rodas šaubas par šā jēdziena interpretāciju, tai ir tiesības vērsties pie Tiesas. Tomēr sadarbība starp valstu tiesām un Tiesu nedrīkstētu izjaukt Savienības iestādēm piešķirto kompetenču līdzsvaru. Saderīguma novērtējumā valsts tiesas loma joprojām ir pakārtota salīdzinājumā ar Komisijas rīcības apjomu.

V — Ievada apsvērumi par kooperatīvajām sabiedrībām

A — *Par kooperatīvo sabiedrību raksturīgajām pazīmēm un to nodokļu režīmu*

42. Kooperatīvās sabiedrības ir fizisku vai juridisku personu apvienības, kas ir apveltītas ar izteiktu *intuitu personae* un ievēro īpašus darbības principus, tostarp demokrātiskas uzbūves un uzraudzības principu un finanšu gada neto peļņas taisnīgu sadalīšanu [17].

43. Kooperatīvo sabiedrību īpatnību raksturo savstarpējas priekšrocības jēdziens, ko var īstenot ar divām atšķirīgām metodēm, proti, kā tūlītēju priekšrocību vai kā atliktu priekšrocību, proti, atmaksājumu. Kooperatīvajās sabiedrībās ienākumu, ko gūst darbībās ar [sabiedrības] biedriem turklāt ir iespējams nodalīt no ienākuma, ko gūst darījumos ar trešām personām [18].

44. Darbībās, kas norisinās starp kooperatīvo sabiedrību un tās biedriem, ienākumus biedru starpā sadala divos posmos. Tūlītējo priekšrocību nodrošina ar noteikumiem par kādas preces iegādē biedra maksāto cenu vai saņemto atlaidi. Atlikto priekšrocību gūst kā atmaksājumu, kas ir summa, ko sabiedrība periodiski sadala biedru starpā atbilstoši to darījumiem ar kooperatīvu un parakstītajam kapitālam.

45. Kooperatīvajām sabiedrībām paredzētā nodokļu sistēma ir cieši saistīta ar to kapitāla struktūru un tās pamatā esošo saimniecisko iekārtu. No tā varētu secināt, ka šīs

16 — 1977. gada 22. marta spriedums lietā 78/76 *Steinike & Weinlig* (*Recueil*, 595. lpp., 14. punkts), 1991. gada 21. novembra spriedums lietā C-354/90 *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* un *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (*Recueil*, I-5505. lpp., 10. punkts), 1996. gada 11. jūlija spriedums lietā C-39/94 *SFEI* u.c. (*Recueil*, I-3547. lpp., 49. punkts), kā arī 2006. gada 5. oktobra spriedums lietā C-368/04 *Transalpine Ölleitung in Österreich* (*Recueil*, I-9957. lpp., 39. punkts).

17 — Cathiard, C. La société coopérative européenne. *La semaine juridique. Entreprise et affaires*. Nr. 1, 2009, 34.–50. lpp.

18 — Bassi, A. *Le società cooperative*. Turīna: UTET, 1995, 30. lpp.

sabiedrības darbojas saskaņā ar īpašu tiesisko un saimniecisko regulējumu.

46. Uz kooperatīvo sabiedrību ienākuma nodokļa režīma jautājuma sarežģītību norāda dažādās dalībvalstīs pieņemto risinājumu dažādība [19]. Tādējādi juridiskajā literatūrā ir norādīts, ka šī fiskālā "dažādība" atspoguļo to civiltiesiskā regulējuma "dažādību" un šķiet vajadzīga, lai sasniegtu mērķus, kuri par spīti kooperatīvo sabiedrību konkurences ziņā piedzīvotajai attīstībai aizvien atšķiras no peļņas sabiedrību mērķiem [20].

47. Tādējādi dažās valstu sistēmās uz kooperatīvajām sabiedrībām tiek attiecinātas vispārējās tiesību normas par sabiedrību aplikšanu ar nodokļiem [21]. Citas valstis izmanto atbrīvojuma metodi, kas izpaužas, pirmkārt, kā "pārredzamības" sistēma, kuras pamatā ir tas, ka uz biedriem attiecina kooperatīva gūto peļņu, un, otrkārt, kā atbrīvojumu attiecināšana tikai uz peļņu, kas gūta darījumos ar biedriem, kuriem pašiem personīgi ir jāmaksā nodoklis par to starpā sadalītajiem ienākumiem [22]. Dažos valstu nodokļu režīmos ir ļauts atņemt atmaksājumu no apliekamās bāzes [23]. Visbeidzot, ir iespēja biedru starpā sadalīto peļņu uzskatīt par dividendēm, tām piemērojot zemāku nodokļa likmi [24].

48. Bieži kooperatīvo sabiedrību aplikšana ar nodokļiem ir saistīta ar pienākumu darboties īpašā, kooperatīviem raksturīgā veidā. Šīs prasības neizpildīšanas gadījuma kooperatīviem nākas ciest ievērojamas sekas nodokļu ziņā. Tādējādi ne vienmēr ir iespējams noteikt atšķirības starp principiem, saskaņā ar kuriem ar nodokļiem tiek apliktas kooperatīvās sabiedrības, salīdzinājumā ar kapitālsabiedrību nodokļu režīmu kopumā, lai varētu secināt, vai šo atšķirību pamatā ir vai nu mērķis sekmēt kooperatīvus, vai arī to īpatnība [25].

49. Itālijā ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības ir attīstījušās gan kā amatnieku sadarbības forma — pirmajam kooperatīvam 1855. gadā apvienojot stikla ražotājus Altārē

19 — Lai iepazītos ar kooperatīvu aplikšanu ar nodokļiem divpadsmit dalībvalstu Eiropas Savienībā, skat. Stracke, B.. *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Bilefelde: Erich Schmidt Verlag, 1997.

20 — Lolli, R. Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation. *Droit comparé des coopératives européennes*. Luksemburga: Larcier, 2009, 89. lpp.

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), 51.–79. lpp. Autors šajā grupā ietver Īriju un lielāko daļu Austrijā un Grieķijā esošo kooperatīvu.

22 — Iepriekš minētajā Alguacil Marí, M. P. publikācijā šajā kategorijā ietvertas it īpaši Portugāles Republika attiecībā uz patēriņa kooperatīviem, Grieķijas Republika un Vācijas Federatīvā Republika attiecībā uz lauksaimniecības kooperatīviem un Itālijas Republika attiecībā uz lauksaimniecības un zivsaimniecības kooperatīviem.

23 — Iepriekš minētajā Alguacil Marí, M. P. publikācijā minētas it īpaši Vācijas Federatīvā Republika, Dānijas Karaliste, Somijas Republika un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste.

24 — Iepriekš minētajā Alguacil Marí, M. P. publikācijā šajā grupā it īpaši minēta Portugāles Republika un Spānijas Karaliste.

25 — Skat. Mannio, L. *Osuuskunnat ja verotus*. Helsinki: Edita, 2004, 73. lpp.

[*Altare*] —, gan kā nekvalificēta roku darba veicējus apvienojošu organizāciju forma. Šī otrā veida kooperatīvi tika radīti — pirmais 1883. gadā Ravennā [*Ravenna*] —, lai vairotu savu no strukturālā un sezonālā bezdarba cietušo biedru nodarbinātības iespējas sākotnēji galvenokārt celtniecībā un būvdarbos, bet pēdējā laikā visnotaļ dažādos darbos. Šajā ziņā ir jānorāda, ka ražošanas un darba kooperatīvi, kas darbojas lauksaimniecības nozarē vai zivsaimniecības nozarē, Itālijā tiek nodalīti no pārējiem ražošanas un darba kooperatīviem [26].

50. Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka attiecībā uz Itālijas tiesību sistēmas normām, kas bija piemērojamas pamata prāvas faktu iestāšanās laikā, kooperatīvajiem uzņēmumiem bija tiesības saņemt pilnīgus vai daļējus vairāku nodokļu atvieglojumus, lai sasniegtu īpašu saimniecisko mērķi, kas atzīts Itālijas Konstitūcijas 45. pantā kooperatīvās darbības sabiedriskās funkcijas un savstarpējības rakstura dēļ.

51. Jānorāda, ka saskaņā ar Valsts pagaidu vadītāja 1947. gada 14. decembra Likumdošanas dekrēta Nr. 1577 (turpmāk tekstā — "*Basevi* likums") 26. pantu savstarpējības prasības tika uzskatītas par izpildītām, ja kooperatīvās sabiedrības statūtos bija iekļauti šādi noteikumi. Pirmkārt, aizliegums sadalīt dividendes, kas ir lielākas par likumā noteiktajām procentu likmēm, ko piemēro faktiski ieguldītajam kapitālam, otrkārt, aizliegums sabiedrības pastāvēšanas laikā sadalīt krājumus biedru starpā un, treškārt, sabiedrības likvidācijas gadījumā visu līdzekļu, atņemot ieguldīto kapitālu un iespējamās dividendes, nodošana savstarpējam sabiedriskā labuma mērķim.

52. Kā uzsver iesniedzējtiesa, ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām ir raksturīgi, ka to biedrs darbojas uzņēmēja vai darbinieka statusā. Minētajos kooperatīvos, kā tas ir arī šajā gadījumā, biedri veic savu profesionālo darbību kooperatīvā un viņu darba rezultātā gūto peļņu/pārpalikumu var sadalīt kā piemaksu atalgojumam [27].

53. Saskaņā ar šajā tiesvedībā apsvērumus sniegušo lietas dalībnieku norādītajām ziņām kooperatīvās sabiedrības nodokļu bāzi nosaka tāpat kā nekooperatīvo sabiedrību

26 — Par ražošanas un darba kooperatīvu vēsturi Itālijā skat. iepriekš minēto Klingberg, W., 21.–27. lpp. 1991. gadā pieņemtajos tiesību aktos bija paredzēts īpašs nodokļu režīms attiecībā uz publiskajos iepirkumos piedalīties gribošu ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību peļņas/pārpalikuma sadali. Turpat, 123. un 124. lpp.

27 — Pēc Štrakes [*Stracke*] domām, Dienvideiropas dalībvalstīs raksturīgo ražošanas un darba kooperatīvu mērķis ir vairot biedru nodarbinātības iespējas. To īpašā nodokļu režīma mērķis ir sekmēt šo kooperatīvu ilgtspējību ar kooperatīva pašu kapitāla uzkrāšanu. Skat. iepriekš minēto Stracke, B., 46. lpp.

nodokļu bāzi. Parasti tā ir procentuāla daļa no uzņēmuma finanšu gada laikā gūtās neto peļņas. Jāpiebilst, ka no lietas materiāliem izriet, ka no apliekamajiem ienākumiem atņemt samaksāto atalgojumu ir tiesīgas visas sabiedrības.

54. Visbeidzot, jānorāda, ka, papildus lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītajai problemātikai lietas dalībnieki ir iztirzājuši kooperatīvo sabiedrību nodokļu režīmu no plašāka redzes viedokļa, nevis tikai saistībā ar RPD Nr. 601/1973 11. pantā paredzētajiem nodokļu atbrīvojumiem. It īpaši man šķiet, ka Komisija tiesas sēdē ir mainījusi savu rakstveida apsvērumos izklāstīto nostāju, norādot, ka Itālijas tiesību sistēmā ar nodokli netiek aplikti kooperatīvo sabiedrību nedalāmie krājumi.

55. Šajā ziņā uzskatu, ka attiecībā uz ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām šim jautājumam var būt nozīme tikai tik lielā mērā, cik attiecīgais kooperatīvs nav varējis saņemt pamata prāvā apspriežamos atbrīvojumus no nodokļa. Tomēr, manuprāt, Tiesai būtu jāiztirzā tikai tas, vai var uzskatīt, ka ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām RPD Nr. 601/1973 11. pantā paredzētie nodokļu atbrīvojumi var atbilst valsts atbalsta jēdziena kritērijiem EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

B — *Par RPD Nr. 601/1973 11. pantu*

56. Saskaņā ar RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktu sabiedrībām tiek piešķirts ienākumu atbrīvojums no nodokļa, ja atalgojuma summa nav mazāka par 60 % no visu pārējo izmaksu kopsummas, izņemot izmaksas, kas saistītas ar izejvielām un piegādēm. Šāds atbrīvojums tātad ir pakārtots iespējai noteikt attiecību starp biedru darba devumu un pārējo ražošanas faktoru — piemēram, kapitāla un trešo personu darba — devumu, tostarp vispārīgajām izmaksām un preču un iekārtu izmaksām. Šī parametra noteikšana ļauj pārbaudīt faktiski samaksāto atalgojumu un visu pārējo kooperatīvās sabiedrības segto izmaksu kopsummu [28]. Ja atalgojuma summa ir robežās no 60 % līdz 40 %, iepriekš minētie nodokļi tiek samazināti uz pusi [29].

57. Turklāt RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktā paredzēto nodokļu atvieglojumu piemēro tikai tad, ja sabiedrības atbilst iepriekš minētā *Basevi* likuma 23. pantā izklāstītajiem nosacījumiem.

28 — Stillitani, G. La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali. *Sistema Leggi d'Italia*. Dottrina, 2008. Skat. arī iepriekš minēto Stracke, B., 180. un 181. lpp.

29 — Aprēķinos tas atbilst 50 % ienākumu atbrīvojumam no nodokļa.

58. RPD Nr. 601/1973 11. panta 3. punktā ir paredzēts no sabiedrības ienākuma atņemt summas, kas samaksātas tajā nodarbinātajiem biedriem kā piemaksa viņu atalgojumam, līdz summai, kas atbilst esošajai darba algu likmei, tai pieskaitot 20 %, jo šīs summas ir pielīdzināmas atmaksājumiem, proti, biedru gūtajām atliktajām savstarpējības priekšrocībām. Itālijas juridiskajā literatūrā ir minēts, ka šāda atņemšana nav atkāpe no sabiedrību un komercstruktūru aplikšanas ar nodokļiem vispārējā režīma [30].

59. Manuprāt, ar minēto tiesību normu drīzāk ir noteikts ierobežojums iespējai sadalīt kooperatīvās sabiedrības peļņu/pārpalikumu tās biedru starpā kā piemaksas atalgojumam, kas atņemamas no attiecīgās sabiedrības ar nodokli apliekamā ienākuma.

60. Kā tiesas sēdē paskaidroja Itālijas valdība, biedrs saņem atalgojumu par sabiedrības labā veikto darbu un šis ienākums tiek aplikts ar progresīvu ienākuma nodokli. Summas, kuras tiek samaksātas biedriem kā piemaksas atalgojumam, nodokļa aprēķinā tiek atņemtas kā ienākumi, kas pielīdzināmi ienākumiem no algota darba. Nodokļus par tiem maksā nodarbinātais biedrs [31].

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

31 — No Konsolidētā tiešo nodokļu likuma (*Testo Unico* 22/12/1986, Nr. 917) 50. panta izriet, ka algota darba ienākumiem pielīdzina ražošanas un darba kooperatīvu nodarbināto biedru atalgojumu esošo darba algu robežās, pieskaitot 20 %.

VI — Par nodokļu režīma uzskatīšanu par valsts atbalstu

A — *Par valsts atbalsta jēdziena vispārīgajām pazīmēm*

61. Valsts atbalsta jēdziens EKL 87. panta 1. punkta izpratnē ietver ne tikai aktīvu palīdzību, piemēram, subsīdijas, bet arī pasākumus, kas dažādi atvieglo no uzņēmuma budžeta parasti sedzamās izmaksas un kas, lai arī tie nav uzskatāmi par subsīdijām šā vārda stingrā izpratnē, tām līdzinās rakstura un iedarbības ziņā [32].

62. No tā izriet, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes konkrētiem uzņēmumiem piešķir atbrīvojumu no nodokļa, kas, kaut arī nav saistīts ar valsts līdzekļu piešķiršanu, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgākus apstākļus nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē [33].

32 — 2001. gada 8. novembra spriedums lietā C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (*Recueil*, I-8365. lpp., 38. punkts), 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-126/01 *GEMO* (*Recueil*, I-13769. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra), 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-501/00 Spānija/Komisija (Krājums, I-6717. lpp., 90. punkts un tajā minētā judikatūra), 2005. gada 15. decembra spriedums lietā C-66/02 Itālija/Komisija (Krājums I-10901. lpp., 77. punkts), kā arī 2006. gada 22. jūnija spriedums apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03 Beļģija un *Forum 187*/Komisija (Krājums, I-5479. lpp., 86. punkts).

33 — 1994. gada 15. marta spriedums lietā C-387/92 *Banco Exterior de España* (*Recueil*, I-877. lpp., 14. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā Itālija/Komisija, 78. punkts.

63. Attiecībā uz kooperatīvajām sabiedrībām no Komisijas 2004. gada 23. februāra paziņojuma [34] izriet, ka dažas dalībvalstis, tostarp Itālijas Republika, uzskata, ka kooperatīvu kapitāla īpatnībai raksturīgo ierobežojumu dēļ tām ir vajadzīgs īpašs nodokļu režīms. Komisija tādēļ aicināja dalībvalstis ievērot principu, saskaņā ar kuru kādam konkrētam uzņēmumu veidam piešķirtajai aizsardzībai vai priekšrocībām jābūt samērīgām ar šim uzņēmumu veidam raksturīgajiem tiesiskajiem ierobežojumiem, pievienotajai sociālajai vērtībai vai piemītošajiem ierobežojumiem un [šī aizsardzība un priekšrocības] nedrīkstētu radīt negodīgu konkurenci.

64. Tiesa atkārtoti ir spriedusi, ka mērķis, ko vēlas sasniegt ar valsts pasākumiem, nav pietiekams, lai tūlītēji liegtu šos pasākumus uzskatīt par "atbalstiem" EKL 87. panta izpratnē [35]. EKL 87. panta 1. punktā valsts pasākumi netiek šķiroti pēc to iemesliem vai mērķiem, bet gan definēti, ņemot vērā to iedarbību [36].

65. Tomēr šī diezgan vienkāršā risinājuma izmantošana rada vairākas grūtības saistībā ar atšķirīgu juridisku formu uzņēmumu aplikšanu ar nodokļiem. Mazo un vidējo uzņēmumu gadījumā gandrīz vienādas darbības var veikt personālsabiedrības [37], peļņas kapitālsabiedrības [38] vai kooperatīvās sabiedrības formā vai pat ar individuālu uzņēmumu, kas nav juridiska persona.

66. Šajā ziņā jāatzīmē, ka, lai gan uzņēmumu iedalījums pēc to juridiskās formas dažādās dalībvalstīs lielā mērā ir līdzīgs, tomēr ir ievērojamas atšķirības tostarp jautājumā par uzņēmumu juridiskās personas statusa vai juridiskās personas tiesībspējas izpratni [39].

67. Dažādo juridisko formu aplikšanas ar nodokļiem pamatā var būt klasiskais divkāršās nodokļu uzlikšanas princips, kura gadījumā saimnieciskās darbības radītais ienākums tiek aplikts ar nodokli gan uzņēmumam, gan īpašniekam. Turpretī vienreizīgas aplikšanas sistēmās visi šādas darbības ienākumi tiek aplikti vai nu ar nodokli uzņēmumam, dalībnieku starpā sadalītos ienākumus atbrīvojot no nodokļa, vai ar nodokli dalībniekam, ar

34 — Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam, Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai un Reģionu komitejai par kooperatīvo sabiedrību attīstības veicināšanu Eiropā (COM(2004) 18, galīgā redakcija).

35 — 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-487/06 P *British Aggregates*/Komisija (Krājums, I-10505. lpp., 84. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 — Iepriekš minētais spriedums lietā *British Aggregates*/Komisija, 85. punkts.

37 — Pilnsabiedrība, komandītsabiedrība.

38 — Sabiedrība ar ierobežotu atbildību vai akciju sabiedrība.

39 — Itālijas tiesību sistēmā "soggettività giuridica" šķiet esam nošķirta no "personalità giuridica". Skat. Magrini, P. P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Minhene: Sellier European Law Publishers, 2004, 8. lpp.

nodokli neapliekot uzņēmumu. Protams, pastāv vairāki varianti, kuros ir apvienoti daži šo modeļu aspekti.

B — *Par priekšrocību*

68. Tādējādi, nosakot būtiskos priekšrocības un selektivitātes jēdzienus saistībā ar izvēlēm, ko valsts likumdevējs izdarījis, pieņemot nodokļu tiesību normas, pastāv zināmi draudi gūt šķietamu jēdzienisko skaidrību, kura iztirzājamās problemātikas izvērtējumu patiesībā var padarīt vēl sarežģītāku.

71. Jānorāda, ka priekšrocība EKL 87. panta 1. punkta izpratnē ir tikai tad, ja pasākums rada nodokļu sloga atvieglojumu salīdzinājumā ar nodokļu sistēmas paredzēto parasto situāciju. Tādēļ, nosakot priekšrocības esamību kādā nodokļu režīmā, būtisks ir vispārējās nodokļu sistēmas jēdziens [40].

69. It īpaši es vēlētos piebilst, ka pamatojums, kas saistīts ar nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, man šķiet atbilstīgs gan attiecībā uz priekšrocības, gan selektivitātes jēdziena vērtējumu.

72. Tādēļ, lai varētu konstatēt priekšrocības esamību, ir jānosaka, kādā mērā juridiskās personas valsts nodokļu sistēmā vispār tiek apliktas ar nodokļiem. Tā kā šis uzdevums ir īpaši sarežģīts, ir jāsalīdzina saņēmēja uzņēmuma stāvoklis ar citu tādu uzņēmumu stāvokli, kuri atrodas līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā attiecīgā pasākuma mērķi [41].

70. Abos gadījumos nodokļu sistēmā paredzētais atšķirīgais režīms ir jāizvērtē saistībā ar hipotētisku situāciju, kurā šāda režīma nebūtu, tostarp novērtējot arī attiecīgās valsts likumdevēja izvēles nozīmi un iemeslus. Ar mana izklāsta izkārtojumu saistītu apsvērumu dēļ esmu nolēmis jautājumu par priekšrocības esamību iztirzāt drīzāk no formālā viedokļa, savukārt tās raksturīgās pazīmes, kuras pašas par sevi varētu pat mudināt apšaubīt priekšrocības esamību no saimnieciskā viedokļa, apspriest saistībā ar selektivitāti.

73. Turklāt jēdzieniski teorētiskā priekšrocība būtu jānošķir no faktiskās priekšrocības. Lai arī tiek konstatēta kāda veida priekšrocība, piemēram, nodokļu atvieglojuma formā, jāpārbauda, vai tas nav veids, kā izslēgt kādas nodokļu tiesību normas piemērošanu par

40 — Rossi-Macanico, P. The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures. *EC tax review*. 16. sēj., 2007, 2. izd., 91. lpp.

41 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 41. punkts; 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-308/01 *GIL Insurance* u.c. (*Recueil*, I-4777. lpp., 68. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-172/03 *Heiser* (Krājums, I-1627. lpp., 40. punkts).

labu kādai citai. Piemēram, nodokļu atbrīvojuma ceļā kādas darbības aplikšanu ar nodokļiem var novirzīt uz citu nodokļu režīmu [42]. Tiesības uz nodokļu priekšrocībām var arī atsvērt vai pamatot ar saistībām, kas izriet no kādas noteiktas formas juridiskās personas juridiskās struktūras, kas tādējādi to liegtu uzskatīt par priekšrocību saimnieciskā ziņā [43].

74. Šajā gadījumā ar RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktu ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības apliekamais ienākums tiek pilnībā vai daļēji atbrīvots no nodokļa atkarībā no biedru darba nozīmīguma saimnieciskās vērtības radīšanā attiecīgās sabiedrības darbības gaitā. Atbrīvojuma apmēru nosaka aptuveni. Minētajā tiesību normā netiek regulēta iespēja atņemt biedru atalgojumu, kurš ir faktiski jāsamaksā, jo šī atņemšanas iespēja izriet no vispārīgajiem noteikumiem, kuros noteikta juridiskas personas apliekamo ienākumu aprēķināšanas kārtība.

75. Tādēļ, ja Tiesa izvēlētos formālu risinājumu, apspriežamais atbrīvojums no nodokļa, bez šaubām, ir priekšrocība. Atkāpjoties no juridiskām personām vispārīgi piemērojamiem noteikumiem, attiecīgo kooperatīvo sabiedrību ar nodokli apliekamais ienākums tiek atbrīvots no nodokļa.

76. Tomēr jāvaicā, vai šāds formāls risinājums ir pamatots, ņemot vērā apspriežamās tiesību normas saimniecisko iedarbību.

77. Pats par sevi saprotams, ka vienveidīgus noteikumus piemērot dažādu formu sabiedrībām nav iespējams, neizdarot patvaļīgus pieņēmumus par ienākuma veidošanu sekmējošo saimniecisko faktoru aplikšanu ar nodokli. Nodokļu politikā dalībvalstīm ir ievērojama rīcības brīvība lemt par to, vai un cik lielā mērā ar nodokli apliekami ražošanas faktori [44].

42 — Tā šķiet gadījumā ar atbrīvojumu no nodokļa, kas RPD Nr. 601/1973 10. pantā paredzēts attiecībā uz lauksaimniecības darbību. Kā izriet no *Paint Graphos* iesniegtajiem dokumentiem, saskaņā ar vispārējiem *IRES* aprēķināšanas noteikumiem viss kooperatīvo sabiedrību faktiskais ienākums ir apliekams ar nodokli. No tā izriet, ka lauksaimnieks, kurš piegādā produktus kooperatīvam, tiek aplikts ar fizisku personu ienākuma nodokli atbilstīgi kadastrālajam ienākumam tāpēc vien, ka viņam pieder lauksaimniecībā izmantojama zeme, līdzīgi kā ikviens cits lauksaimnieks, un ka turklāt kooperatīvs — un līdz ar to arī tā biedrs — tiek aplikts ar *IRES* par ienākumiem, kas gūti no viņa produktu pārstrādes, pārdošanas u.tml., turpretim pašnodarbināts lauksaimnieks par šāda veida ienākumu nemaksā nekādus nodokļus. Apspriežamā atbrīvojuma uzdevums tātad ir panākt līdzsvaru šajā nevienlīdzīgajā attieksmē, kas — gadījumā, ja netiktu izlabota, — pavisam atturētu izmantot kooperatīva formu kā lauksaimnieku apvienības veidu. Turklāt redzams, ka personālsabiedrību aplikšanā ar nodokļiem bieži vien ievēro iepriekšminēto pārredzamības principu, saskaņā ar kuru sabiedrība tiek atbrīvota no nodokļa, bet tās ienākumus apliek ar nodokļiem, uzliekot nodokli tās biedriem neatkarīgi no tā, vai ienākums ir vai nav ticis sadalīts.

43 — Iepriekš minētais Rossi-Macanico, P., 92. un 93. lpp. Autors ir konstatējis, ka nodokļu sistēmas loģikā ietvertās atšķirības nav izņēmumi un tādēļ tās nav uzskatāmas par priekšrocībām, kuras jāpamato.

44 — Manuprāt, šī rīcības brīvība ir, piemēram, attiecībā uz noteiktu uzņēmuma īpašnieka/dalībnieka ienākuma daļu uzskatīšanu par ienākumu no darba vai no kapitāla, vai arī attiecībā uz dažādu nodokļa skalu noteikšanu.

78. Tomēr saimnieciskā ziņā man nešķiet, ka RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums būtu priekšrocība EKL 87. panta 1. punkta izpratnē. No lietas materiāliem izriet, ka juridisko personu vispārējo nodokļu sistēmu, atskaitot dažus izņēmumus, nepiemēro sabiedrībām, kuras darbojas saskaņā ar savstarpējības principu. Man šķiet, ka tad, ja kooperatīvajām sabiedrībām piemēro vispārējo kārtību, kādā ar nodokļiem apliek juridiskas personas, ar šiem noteikumiem ir paredzēts noteikt kritērijus, pēc kuriem nosaka nodokļu bāzi un aprēķina ar nodokli apliekamo ienākumu. Tomēr galīgo aplikšanu veic saskaņā ar noteikumiem par atkāpēm, kurus piemēro vai nu visiem kooperatīviem, vai noteiktu veidu vai noteiktu nozaru kooperatīviem. Tādējādi vispārējā režīma noteikumu kopums kooperatīvajai sabiedrībai būtu piemērojams tikai gadījumā, ja šī sabiedrība nebūtu atbildusi kritērijiem, kas izriet no stingrajiem noteikumiem attiecībā uz tās savstarpējību, citiem vārdiem sakot, ja tā nebūtu darbojusies kooperatīviem raksturīgā veidā.

C — *Par selektivitāti*

79. EKL 87. panta 1. punktā ir aizliegti valsts atbalsti, "dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", proti, selektīvi atbalsti. Lai novērtētu kāda pasākuma selektivitāti, ir jāpārbauda, vai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā šis pasākums rada priekšrocību dažiem uzņēmumiem attiecībā pret citiem uzņēmumiem, kas faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā [45]. Selektivitātes nosacījums ir valsts atbalsta jēdziena sastāvdaļa [46].

80. Par spīti ļoti plašai judikatūrai selektivitātes jēdziens netiek izprasts viennozīmīgi, it īpaši attiecībā uz nodokļu pasākumiem.

81. No Komisijas paziņojumiem izriet, ka konkurences noteikumi saistībā ar valsts atbalstu nebūt nav šiem nodokļu pasākumiem obligāti jāpiemēro tāpēc vien, ka daži uzņēmumi vai dažas nozares no tiem gūst vairāk labuma nekā citi uzņēmumi vai nozares [47]. Turpretim selektīvi var izrādīties tādi pasākumi, kas formāli neattiecas tikai uz noteiktām

45 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *British Aggregates*/Komisija, 82. punkts.

46 — 2006. gada 6. septembra spriedums lietā C-88/03 Portugāle/Komisija (Krājums, I-7115. lpp., 54. punkts).

47 — Komisijas 1998. gada 10. decembra paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV C 384, 3. lpp., Īpašais izdevums latviešu valodā, 8. nod., 1. sēj., 277. lpp., 14. punkts): "Tādējādi pasākumi, kas paredzēti, lai mazinātu nodokļu uzlikšanu darbiniekiem, vairāk ietekmē nozares, kurās ir vajadzīgs liels darbinieku skaits, nevis kapitāla ietilpīgas nozares arī tad, ja šie pasākumi nav valsts atbalsts, un tas vienlīdz attiecas uz visiem uzņēmumiem. Tāpat nodokļu atvieglojumi ieguldījumiem vides aizsardzībā, pētniecībā un attīstībā vai mācībās dod labumu tikai tiem uzņēmumiem, kuri veic šādus ieguldījumus, bet arī tādā gadījumā tas ne vienmēr ir valsts atbalsts."

nozarēm [48]. Tādējādi par selektīviem var tikt atzīti visās nozarēs īstenojami pasākumi, ja vien to nosacījumi attiecībā uz šo pasākumu izmantošanas tiesībām faktiski ierobežo potenciālo saņēmēju skaitu [49].

82. Saskaņā ar judikatūru, pirmkārt, atbalstu programmas veidā piešķirts atbalsts var attiekties arī uz visu tautsaimniecības nozari un, neraugoties uz to, tam tik un tā var piemērot EK līguma 92. panta 1. punktu (tagad ar izdarītajiem grozījumiem — EKL 87. panta 1. punkts), un, otrkārt, pasākums, kas paredzēts, lai kādas konkrētas ražošanas nozares uzņēmumus daļēji atbrīvotu no sociālajiem maksājumiem, kas izriet no vispārējās sociālā nodrošinājuma sistēmas parastas darbības, ja vien šādu atbrīvojumu neattaisno attiecīgās sistēmas būtība vai uzbūve, ir jāuzskata par atbalstu [50].

83. Saskaņā ar EKL 87. panta 1. punkta formulējumu ar kopējo tirgu ir nesaderīgi atbalsti, kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai. Tomēr Līgumā nekas nav teikts par juridiskās personas juridiskās formas kritēriju.

84. Protams, kāda noteikta juridiskās personas veida izmantošana var būt raksturīga noteiktai nozarei vai uzņēmumam. Tādā gadījumā juridiskās personas formas kritēriji un Līguma kritēriji, saskaņā ar kuriem ir aizliegti pasākumi, kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, savstarpēji saplūst vai drīzāk izriet viens no otra [51].

85. Lietā *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. [52] Komisija uzskatīja, ka, piešķirot priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem atkarībā no to juridiskās formas (fondi vai publisko tiesību juridiskas personas) vai noteiktām, īpašām nozarēm (izglītība, sabiedrības veselība u. tml.), kurās tie darbojas, valsts tiesību akti *prima facie* atbilstot selektivitātes kritērijam.

86. Tiesa noteica, ka apspriežamo pasākumu nepiemēro visiem saimnieciskās darbības subjektiem. Tāpēc to nevar uzskatīt par nodokļu vai tautsaimniecības politikas vispārēju pasākumu [53], ņemot vērā, ka attiecīgo nodokļu priekšrocību piešķir atkarībā no uzņēmuma, publisko tiesību juridiskās personas vai fonda juridiskās formas un nozarēm, kurās šis uzņēmums darbojas. Tiesa paskaidroja, ka atkāpe nav pamatota ar pasākuma loģisko

48 — Skat. Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmumu 2003/755/EK attiecībā uz Beļģijā ieviesto atbalsta shēmu par labu Beļģijā reģistrētajiem koordinācijas centriem (OV L 282, 25. lpp.).

49 — Ziņojums par Komisijas paziņojuma par valsts atbalstu reglamentējošo normu piemērošanu pasākumiem, kas attiecas uz uzņēmumu aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem, īstenošanu.

50 — 1999. gada 17. jūnija spriedums lietā C-75/97 Beļģija/Komisija (*Recueil*, I-3671. lpp., 33. punkts).

51 — Piemēram, noteiktas juridisko personu juridiskās formas pastāv tikai atsevišķās tautsaimniecības nozarēs, piemēram, banku vai apdrošināšanas nozarē, un ir tām raksturīgas. Skat. Komisijas 1998. gada 10. decembra paziņojuma 20. punktu.

52 — 2006. gada 10. janvāra spriedums lietā C-222/04 (Krājums, I-289. lpp.).

53 — Turpat, 135. punkts.

pamatojumu vai aplikšanas metodi, bet gan atbilst valsts likumdevēja mērķim finansiāli atbalstīt organizācijas, kuras uzskata par sociālā ziņā to pelnījušām [54].

87. Šāda pieeja, kas saistīta ar uzņēmuma juridisko formu, nav uzskatāma par noteikumu, no kura nebūtu iespējamas atkāpes. No tā secinu, ka nodokļu pasākumus, kas ir piemēroti juridiskās personas formai un struktūrai, varētu uzskatīt par neselektīviem tik lielā mērā, cik tos pamato sistēmas raksturs un uzbūve.

88. Atbilstoši Tiesas veiktajai interpretācijai valsts atbalsta jēdziens neietver pasākumus, kuros uzņēmumiem nosaka atšķirīgu obligāto maksājumu apmēru, ja vien šāda atšķirība izriet no attiecīgās sistēmas rakstura un uzbūves [55]. Tādā gadījumā jautājums par pasākuma atzīšanu par valsts atbalstu var tikt izslēgts.

89. Attiecībā uz nodokļu jomu saskaņā ar judikatūru pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas, var pamatot ar nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatā esošiem vai vadošiem principiem. Šajā ziņā ir jānošķir, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti īpašam nodokļu režīmam un kas nav daļa no tā, un, no otras puses, mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir vajadzīgi, lai sasniegtu šos mērķus [56].

90. Ar sistēmas raksturu un uzbūvi Komisija savā praksē ir pieļāvusi pamatot to, ka nodoklis ir progresīvs, ka netiek uzlikti nodokļi peļņas neesamības gadījumā un ka ir īpašs nodokļu režīms bezpeļņas organizācijām [57]. Tas attiecās arī uz lauksaimniecībā izmantojamiem zemes gabaliem, kam tika piešķirti atbrīvojumi no nodokļiem un nodokļu atvieglojumi salīdzinājumā ar vispārīgi piemērojamo īpašuma nodokļa režīmu [58]. Tādējādi priekšrocība tika pamatota ar īpašuma īpašo nozīmi lauksaimnieciskajā ražošanā.

91. Tiesa ir pieļāvusi pamatojumu, kas balstīts uz apdrošināšanas jomā esošās valsts nodokļu sistēmas raksturu un uzbūvi saistībā ar visnotaļ īpatnēju gadījumu, kad tika piemērota augstāka nodokļa likme noteiktai daļai apdrošināšanas līgumu, kas iepriekš bija aplikti ar vispārīgi piemērojamo likmi [59].

54 — Turpat, 137. punkts.

55 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *British Aggregates*/Komisija, 83. punkts.

56 — Iepriekš minētais spriedums lietā Portugāle/Komisija, 81. punkts.

57 — Komisijas 1998. gada 10. decembra paziņojums, 24.–27. punkts.

58 — Lēmumi N 20/2000 (Nīderlande) un N 53/99 (Dānija), kas ir pieejami Komisijas Ģenerālsekretariāta interneta vietnē: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Iepriekš minētais spriedums lietā *GIL Insurance* u.c.

92. Taču ar [nodokļu] sistēmas raksturu vai uzbūvi saistītā kritērija problēma ir tā, ka, tiklīdz Tiesa atzīst, ka pasākums ir atšķirīgs no valsts vispārējās nodokļu sistēmas, tas tiek uzskatīts par selektīvu. Šīs judikatūras iznākumā iestājas *status quo*, kurā par pamatotu ar sistēmas raksturu un uzbūvi nevarētu uzskatīt nevienu pasākumu [60].

93. Šajā ziņā svarīga ir valsts nodokļu sistēmas pamatā esošā loģika, nevis pasākuma mērķi.

94. RPD Nr. 601/1973 11. pants ir komplekss pasākums, kas ietver vairākus nodokļu risinājumus, ar kuriem ir paredzēts ieviest atšķirīgu nodokļu režīmu ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām [61].

95. Lai arī ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām paredzētās nodokļu priekšrocības sākotnēji šķiet atkāpes, no tā nebūt nav secināms, ka tās būtu selektīvas. Gluži pretēji, man šķiet, ka, ņemot vērā mērķi sabiedrību transversālo raksturu, proti, nozaru, kurās tās var darboties, dažādību, apgalvojums par apspriežamo pasākumu selektīvo raksturu var tikt atspēkots. Katrā ziņā pat tad, ja pieņemtu, ka minēto sabiedrību atbrīvojumu sistēmai *a priori* ir selektīvs raksturs, to varētu pamatot ar sistēmas raksturu un uzbūvi.

96. Šajā ziņā jānorāda, ka no judikatūras izriet [62], ka selektivitātes nosacījums ir izpildīts, ja pasākums rada priekšrocību dažiem uzņēmumiem attiecībā pret citiem uzņēmumiem, kas faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā, pat tad, ja atbalsti attiecas uz visu tautsaimniecības nozari.

97. Tamdēļ vispirms būtu jāizspriež, vai kooperatīvās sabiedrības ar savstarpējības mērķi atrodas līdzīgā situācijā ar citām sabiedrībām, kas vērstas uz peļņas gūšanu. Pēc tam ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības situācija, piemērojot RPD Nr. 601/1973 11. pantu, būtu jāsalīdzina ar pārējām peļņas sabiedrībām un pārējām kooperatīvajām sabiedrībām.

98. Savos rakstveida apsvērumos Komisija apgalvo, ka pilnīgas savstarpējības modelim atbilstošās ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības atrodas salīdzinājumā ar peļņas sabiedrībām faktiski un juridiski atšķirīgā

60 — Šajā ziņā skat. Lenaerts, K., State Aid and Direct Taxation. *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, 305. lpp.

61 — Šķiet, ka apspriežamais pasākums atbilst Itālijas nodokļu tiesībās noteiktam vispārīgākam mērķim veicināt kooperatīvo sabiedrību kapitalizāciju un atturēt no atmaksājumu veikšanas. Skat. iepriekš minēto Stracke, B., 176.–183. lpp.

62 — Iepriekš minētie spriedumi lietās Beļģija/Komisija; *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*; *Heiser*, kā arī Itālija/Komisija.

situācijā attiecībā uz summām, kas samaksātas kā atalgojums tajās nodarbinātajiem biedriem, tostarp kā iespējama piemaksa atalgojumam.

99. Šajā jautājumā tai piekrita Francijas valdība, kas norāda, ka ir loģiski vienādi neattiekties pret sabiedrībām, kuras sadala peļņu savu dalībnieku starpā, un citiem veidojumiem, piemēram, kooperatīviem, kuri sava statusa dēļ nevar veikt šādu sadali.

100. Kā tiesas sēdē uzsvēra *Adige Carni* pārstāve, akcionāru jeb dalībnieku līdzdalība kapitālsabiedrībā izpaužas tikai līdzekļu ieguldīšanā. Savukārt kooperatīvajai sabiedrībai ir raksturīgas savstarpējības jeb maiņas attiecības. Nodokļu režīmu atšķirības pamatā ir šo attiecību starpā esošā atšķirība. Turklāt, uzsvērusi, ka divkāršā nodokļu uzlikšanas problēma nepastāv, *Adige Carni* pārstāve atgādināja, ka pamata prāvas faktu iestāšanās laikā piemērojamās nodokļu sistēmas uzbūvē valsts nodokļu režīma mērķis bija ienākuma vienreizīga aplikšana, [piemērojot nodokli] vai nu kooperatīvam, vai tā biedram.

101. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka RPD Nr. 601/1973 11. pantā paredzētā atbrīvojuma dēļ šķiet, ka atbrīvotais ienākums netiek aplikts ar nodokli ne biedram, ne kooperatīvajai sabiedrībai. Juridisko personu vispārējo nodokļu režīmu kooperatīvajai sabiedrībai piemēro tikai gadījumā, ja tā neatbilst kooperatīviem raksturīgajiem nosacījumiem.

102. Saskaņā ar tiesību normām, kas bija piemērojamas pamata prāvas faktu iestāšanās laikā, būtiskā atšķirība starp peļņas sabiedrību un kooperatīvu sabiedrību bija apstāklī, ka peļņas sabiedrības gadījumā vienīgā aplikšana ar nodokli, vienalga, vai to piemēro dalībniekam vai sabiedrībai, attiecās uz peļņu, ko akcionāri varēja iegūt īpašumā vēlāk, piemēram, vai nu sadalot dividendes, vai pārdodot akcijas, vai arī likvidējot uzņēmumu. Tādēļ ir pamats uzskatīt, ka tas bija noteikta veida avansa maksājums par ienākumu no kapitāla.

103. "Shareholder value" [dalībnieku gūstamās vērtības] kā peļņas kapitālsabiedrību vadošā principa jēdziena pamatā esošā ideoloģija ir balstīta uz pieņēmumu, ka pašu kapitāls no saimnieciskā viedokļa vienmēr pieder dalībniekiem.

104. Turpretī saskaņā ar savstarpējības kooperatīvu civiltiesisko regulējumu kooperatīvās sabiedrības biedri nekad nevarētu iegūt šāda veida peļņu savā īpašumā. Tātad nav iespējama tāda avansa, kas līdzīgs kapitālsabiedrībā pieļaujamajam, izmaksa. Kapitāla

uzkrāšana kooperatīvajā sabiedrībā nedod nekādu labumu tās biedriem.

105. Attiecībā konkrēti uz ražošanas un darba kooperatīviem jāatgādina, ka, ievērojot stingros savstarpējības rakstura nosacījumus, RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktā ir paredzēts izslēgt no tajā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības, kuru apliekamo ienākumu radījuši citi ražošanas faktori, nevis darbs, kuru veic biedri, kuriem ir pienākums piedalīties kooperatīvās sabiedrības darbībā ar sava darba devumu [63]. Turpretī tik lielā mērā, cik ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības ienākumu var uzskatīt par biedru ieguldītā darba rezultātu, šo ienākumu ar nodokli neapliek.

106. Šādu gadījumu ir grūti attiecināt uz juridiskām personām, kuras ir vērstas uz peļņas gūšanu un uz kurām attiecas vispārējie nodokļu uzlikšanas noteikumi, ņemot vērā, pirmkārt, ka šo sabiedrību dalībniekiem nav pienākuma strādāt sabiedrības labā un, otrkārt, ka šādas sabiedrības peļņu var sadalīt dalībnieku starpā.

107. Visbeidzot, es vēlētos vērst Tiesas uzmanību problemātikai saistībā ar kādu kapitālsabiedrību un ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību situāciju salīdzināmības aspektu. Šis aspekts man šķiet atbilstīgs it īpaši saistībā ar nostāju, ko ieņēmusi Komisija, tiesas sēdē apgalvojot, ka, lai apspriežamo pasākumu neuzskatītu par valsts atbalstu, gadījumā, ja ar nodokli netiek aplikts biedrs, nodoklis būtu jāuzliek sabiedrības peļņai.

108. Kā esmu atzīmējis jau iepriekš, ar RPD Nr. 601/1973 11. pantu ir mēģināts "iekšējo" jeb savstarpējo ienākumu, ko radījis biedru darbs, shematiski nodalīt no "ārējā" ienākuma, ko radījis kapitāls vai darījumi ar personām, kuras nav sabiedrības biedri, un uz šo otro ienākumu atbrīvojums neattiecas. Uz peļņu/pārpalikumu, ko radījuši pārējie ražošanas faktori un kas atbilst peļņai no saimnieciskās darbības, kuru kooperatīvā sabiedrība faktiski saņēmusi, RPD Nr. 601/1973 11. pants neattiecas.

109. Šajā ziņā jāuzsver, ka vairākumā gadījumu kapitālsabiedrībā dalībnieka ieguldījumu pamatkapitālā neuzskata par apliekamu ienākumu sabiedrībai, bet gan ar nodokli tiek aplikta sabiedrības peļņa, piemēram, ienākumi no šī kapitāla. Turklāt tāds natūrā sabiedrībai

63 — Šāds pienākums ir raksturīgs personālsabiedrībām, kas vairākās dalībvalstīs netiek uzskatītas par patstāvīgām ar nodokli apliekamām struktūrām, bet gan tādam, kuru ienākums ar nodokli tiek aplikts attiecībā uz to dalībniekiem, lai arī šo ienākumu dalībnieku starpā nesadala. Lai gan kooperatīvās sabiedrības ir īpaša juridiskas personas forma, tām piemīt vairākas personālsabiedrībām raksturīgas pazīmes. Skat. iepriekš minētos Stracke, B., 16.–19. lpp., un Mannio, L., 69. lpp.

veikts devums kā darbs kapitālsabiedrības gadījumā nemēdz būt.

110. Ražošanas un darba kooperatīvajā sabiedrībā viens no galvenajiem pienākumiem tās biedriem ir pastāvīgi ieguldīt savu darbu. Sabiedrības pievienotā vērtība, kuru radījis kooperatīvās sabiedrības biedra darbs un kura pārsniedz tam samaksāto atalgojumu, paliek sabiedrībai. Saimnieciskā ziņā šai peļņas/pārpalikuma daļai, par ko netiek samaksāts atalgojums un kas biedram ir jāatstāj sabiedrības īpašumā, ir tāds raksturs kā ieguldījumam kapitālā. Atbilstoši šai loģikai sabiedrība ir jāatbrīvo no nodokļa par šo daļu.

111. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, tāds ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību nodokļu režīms, kāds noteikts konkrēti RPD Nr. 601/1973 11. pantā, nav uzskatāms par selektīvu, jo minētās sabiedrības nebija līdzīgā situācijā ne ar peļņas sabiedrībām, ne ar citām kooperatīvām sabiedrībām.

112. Apspriežamo tiesisko regulējumu katrā ziņā var pamatot ar ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām piemērotās valsts nodokļu sistēmas raksturu un uzbūvi. Nodokļu atvieglojumi, kas paredzēti ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām, man šķiet, izriet tieši no Itālijas nodokļu sistēmas pamatā esošiem un vadošiem principiem.

113. Tā kā, manuprāt, šajā gadījumā nav izpildīts vismaz viens no kritērijiem, kas veido valsts atbalsta jēdzienu, un ņemot vērā, ka tie ir kumulatīvi, pārējos EKL 87. panta 1. punktā minētos kritērijus izvērtēt nav vajadzības.

114. Savukārt gadījumā, ja Tiesa nepiekristu manis ierosinātajam, būtu jāvērtē jautājumi par nosacījumiem saistībā ar ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm un iespējamo konkurences kropļošanu. Šajā ziņā uzskatu, ka Tiesas judikatūrā iesniedzējtiesai ir sniegtas pietiekamas norādes [64]. Katrā ziņā valsts tiesai būs jālemj, vai, ņemot vērā no judikatūras izrietošos interpretācijas kritērijus, šajā gadījumā ir izpildīti abi iepriekš minētie nosacījumi.

115. Tomēr vēl ir jāiztirzā jautājums par iespējamiem pastāvošiem atbalstiem, kā arī jautājums par *de minimis* principa piemērojamību.

64 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cassa di Risparmio*, 140. un 141. punkts.

VII — Par pastāvošā atbalsta un de minimis jēdzieniem

A — *Par pastāvoša atbalsta jēdzienu*

116. Judikatūrā ir noteikts, ka pastāvoša vai jauna valsts atbalsta jēdziens atbilst objektīvai situācijai. Šis jēdziens nav atkarīgs no iestāžu rīcības vai apgalvojumiem [65].

117. Savos rakstveida apsvērumos Itālijas valdība, kā arī *Paint Graphos* un *Adige Carni* uzsvēra, ka īpašie kooperatīvajām sabiedrībām paredzētie nodokļu pasākumi ir "pastāvoši atbalsti", jo tie bija paredzēti Itālijas tiesību aktos, kas bija piemērojami pirms Romas līguma stāšanās spēkā 1957. gadā [66].

118. Itālijas valdība paskaidroja, ka tiesību aktos, kas bija piemērojami pirms Romas līguma stāšanās spēkā 1957. gadā, bija paredzēts tāds nodokļu režīms, kas būtībā pilnīgi atbrīvoja kooperatīvās sabiedrības no aplikšanas ar nodokļiem, ko parasti piemēroja peļņas sabiedrībām, un ka šo atbrīvojumu, protams, varēja saņemt tikai kooperatīvi ar savstarpējības mērķi saskaņā ar principu, kas tolaik bija noteikts ar *Basevi* likumu [67].

119. Arī Komisija paskaidroja, ka kopš 1957. gada Itālijas tiesību sistēmā kooperatīvajām sabiedrībām bija iespēja no ar nodokli apliekamās summas izslēgt gada ienākumu simtprocentīgā apmērā, kas ir priekšrocība, kura kopumā kopš tā laika ir nemitīgi mazinājusies. Komisijas dienesti turklāt ir konstatējuši, ka grozījumi, kas apspriežamos pasākumos tika izdarīti kopš EEK līguma stāšanās spēkā, tika veikti ar mērķi ieviest tehniskus grozījumus, lai pielāgotu kooperatīvu nodokļu sistēmu vispārējai nodokļu sistēmai, kas tika grozīta ar 1973. gada, 1986. gada un 2004. gada reformām.

120. Tiesas sēdē *Adige Carni*, *Paint Graphos*, Itālijas valdība, kā arī Komisija atbalstīja tēzi, saskaņā ar kuru apspriežamie pasākumi, ja tie vispār ir uzskatāmi par valsts atbalstu EKL 87. panta izpratnē, ir pastāvošais atbalsts Regulas Nr. 659/1999 1. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) daļas izpratnē.

121. Tāpēc sākotnēji šķiet pamatoti uzskatīt, ka, pieņemot, ka apspriežamie pasākumi

65 — 2009. gada 2. decembra spriedums lietā C-89/08 P Komisija/Īrija u.c. (Krājums, I-11245. lpp., 72. punkts).

66 — Skat. Regulas Nr. 659/1999 1. panta b) punkta i) apakšpunktu.

67 — Šajā likumā līdz 2003. gadam tika regulēti nodokļu rakstura pasākumi, kas paredzēti, lai pārbaudītu, vai ir ievērots savstarpējības mērķa nosacījums, kas ir priekšnosacījums kooperatīvajām sabiedrībām paredzēto īpašo nodokļu pasākumu piemērošanai.

atbilst EKL 87. panta 1. punkta kritērijiem, tie var būt pastāvošs atbalsts.

122. Tomēr, tā kā, pirmkārt, 1954. gada režīmam [68] ir raksturīgi, ka ar nodokli tiek aplikts gan īpašums, gan ienākums, un, otrkārt, režīmā, ko ieviesa ar RPD Nr. 601/1973, ar nodokli tika aplikts tikai ienākums un pastāvēja zināmi ierobežojumi ar kooperatīvo sabiedrību kapitālu saistīto nodokļu priekšrocību piemērošanai, uzskatu, ka tikai valsts tiesa var kopumā novērtēt iespējamo minēto režīmu secību. Tamdēļ tai būs it īpaši jāpārbauda, vai nodokļu sloga atvieglojums, kas bija spēkā Romas līguma spēkā stāšanās dienā, bija līdzīgs vai lielāks salīdzinājumā ar RPD Nr. 601/1973 ieviesto. Tikai gadījumā, ja tas tā bija, šajā lietā būtu pastāvošs atbalsts.

B — *Par* de minimis *principu*

123. Savos apsvērumos *Paint Graphos* norādīja uz tā dēvētā "de minimis" noteikuma jautājumu. Šajā ziņā tā atsaucās uz dažādiem Komisijas ziņojumiem un paziņojumiem, kas publicēti laikā no 1984. līdz 1993. gadam [69], un norādīja, ka, ņemot vērā, pirmkārt, uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi un, otrkārt, *de minimis* principa piemērošanas sliekšņus strīdīgo ienākumu deklarāciju laikā, nesamaksātā nodokļa summa katrā ziņā ir zemāka par slieksni, kas bija spēkā gados, uz kuriem attiecas labojumi.

124. Jāatgādina, ka *de minimis* noteikums atbilst gan dalībvalstu, gan Komisijas dienestu administratīvā darba vienkāršošanas vajadzībām, ņemot vērā, ka Komisijai ir jāspēj koncentrēt savus resursus Savienības līmenī patiesi nozīmīgiem gadījumiem [70].

125. Pat pieņemot, ka uz apspriežamām kooperatīvajām sabiedrībām var attiecināt *de minimis* noteikumu, kas man principā nešķiet izslēdzams, minēto principu piemērot šajā lietā nav vienkārši, it īpaši no *ratione temporis* piemērojamo tiesību aktu viedokļa.

126. Šajā ziņā man šķiet, ka gadījumā, ja valsts tiesa uzskatītu, ka tika apstrīdētas tiesības uz atbrīvojumiem un ka tādēļ

68 — 1954. gada 6. augusta Likums Nr. 603 *Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari* [Likums par sabiedrību nodokļa ieviešanu un izmaiņām darījumu netiešo nodokļu regulējumā], 1954. gada 11. augusta *GURI* Nr. 182.

69 — Skat. XIV ziņojumu par konkurences politiku — 1985, 203. punkts *in fine*, un Komisijas 1996. gada 6. marta paziņojumu par *de minimis* atbalstu (OV C 68, 9. lpp.).

70 — 2002. gada 7. marta spriedums lietā C-310/99, Itālija/Komisija (*Recueil*, I-2289. lpp., 94. punkts).

apspriežamās sabiedrības patiešām nevarēja faktiski saņemt nodokļu priekšrocības, pasākums būtu jāatzīst par *de minimis* atbalstu, ņemot vērā kritērijus, kas ir spēkā dienā, kad tiek galīgi noteikts, ka [šiem pasākumiem] piemīt valsts atbalsta raksturs, un saskaņā ar Regulu Nr. 1998/2006 aprēķināts no tiem iespējami izrietošās nodokļu priekšrocības lielums uzņēmumam.

127. Tomēr, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka sabiedrības jau ir guvušas labumu no atbrīvojumiem no nodokļa, kas, ņemot vērā, ka attiecīgā nodokļu uzlikšana nekļuva galīga juridiskā ziņā, man gan šķiet neiespējami, pārbaude būtu jāveic saskaņā ar pamata prāvu faktu iestāšanās laikā piemērojamiem kritērijiem, kas noteikti Komisijas paziņojumos.

VIII — Secinājumi

128. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai:

— atzīt par nepieņemamiem *Corte suprema di cassazione* uzdotos prejudiciālos jautājumus;

— pakārtoti, atzīt par pieņemamu tikai pirmo prejudiciālo jautājumu un uz to atbildēt tādējādi, ka ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību nodokļu režīms, kurā, lai arī shematiski piemērojot, ir paredzēts no nodokļa atbrīvot ienākumu, kurš atbilst sabiedrības peļņai/pārpalikumam, ko radījis biedru darbs, kā tas paredzēts RPD Nr. 601/1973 11. pantā, tik lielā mērā, cik tas tieši izriet no nodokļu sistēmas, kura piemērojama attiecībā uz kooperatīvo sabiedrību aplikšanu, pamatā esošiem un vadošiem principiem, nav uzskatāms par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.