GENERALINIO ADVOKATO NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA, pateikta 2010 m. liepos 8 d.[1]

1. Šiose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia Teisingumo Teismui klausimus, iš esmės susijusius su tuo, ar nacionalinė mokesčių sistema, pagal kurią gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės atleidžiamos nuo mokesčių, laikytina valstybės pagalba Sutarties 87 straipsnio 1 dalies[2] prasme.

2. Prejudiciniai klausimai buvo pateikti nagrinėjant tris bylas, susijusias, pirma, su Italijos mokesčių administracijos atsisakymu suteikti kooperatinėms bendrovėms *Paint Graphos scarl* (toliau – *Paint Graphos*) ir *Adige Carni scrl* (likviduojama) (toliau – *Adige Carni*) atleidimą nuo mokesčių, kuris anksčiau pagal Italijos teisę buvo taikomas kooperatinėms bendrovėms, ir, antra, su M. Franchetto, kuris užginčijo nacionalinės mokesčių administracijos sprendimus ištaisyti jo 1984–1988 m. pajamų deklaracijas, asmeninio apmokestinimo problema.

3. Iš karto pažymėtina, kad kyla daug abejonių dėl nagrinėjamų prašymų priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo. Iš esmės vienas iš didelių sunkumų šioje byloje yra kontrastas tarp Teisingumo Teismui pateiktos negausios informacijos ir užduodamų klausimų masto, nes jis turi išnagrinėti, be kita ko, gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių apmokestinimo sistemą.

4. Jei Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų atsakyti į klausimus, kuriuos neišvengiamai reikia performuluoti, ši byla būtų gera galimybė išnagrinėti, kokią reikšmę turi sąvokos pranašumas ir atranka, kalbant apie nacionalines priemones, susijusias su kooperatinių bendrovių apmokestinimu. Konkrečiai kyla klausimų dėl kriterijaus, susijusio su nacionalinės sistemos vidaus logika grindžiamu priemonės pateisinimu, taikymo ir Italijos įstatymų leidėjo pasirinkimo kuriant nacionalinę tiesioginių mokesčių sistemą vertinimo.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Kadangi pagrindinė byla yra susijusi su 1973 m. rugsėjo 29 d. dekreto aiškinimu, bus daroma nuoroda į EB sutarties nuostatų numeraciją, taikytą iki Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo įsigaliojimo.

I — Teisės aktai

A — *Europos Sąjungos teisė*

5. EB 87 straipsnio 1 dalyje yra nustatyta:

„Išskyrus tuos atvejus, kai ši Sutartis nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.“

6. 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatančio išsamias EB Sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 339), 1 straipsnyje yra parašyta:

„Šiame reglamente:

a) „pagalba“ – tai bet kuri priemonė, atitinkanti Sutarties 92 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus;

b) „esama pagalba“ – tai:

i) visa pagalba, kuri <...> iki Sutarties įsigaliojimo buvo teikiama atitinkamose valstybėse narėse, t. y. individuali pagalba ir pagalbos sistemos, įgyvendintos iki Sutarties įsigaliojimo ir toliau taikomos

<...>.“

B — *Nacionalinė teisė*

7. Iš byloje esančios neišsamios informacijos matyti, kad Italijos kooperatinės bendrovės faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje metu buvo apmokestinamos, pirma, juridinių asmenų pelno mokesčiu (*imposta sul reddito delle persone giuridiche*, toliau – IRPEG) ir, antra, vietos pajamų mokesčiu (*imposta locale sui redditi*, toliau – ILOR). 1977–2004 m. kapitalo bendrovių [3] bendras apmokestinimas Italijoje buvo grindžiamas vienkartinio apmokestinimo principu, t. y. buvo nustatyta

3 — Italijoje kooperatinės bendrovės taip pat laikomos kapitalo bendrovėmis, o ne, kaip daugelyje kitų valstybių narių teisės sistemų, asmenų bendrovėmis. Iš pradžių, iki specialių teisės aktų, taikytinų kooperatyvams, priėmimo, kooperatinė bendrovė buvo laikoma veikiau kintamojo kapitalo bendrove. Žr. W. Klingberg „Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien“, Marburgas prie Lano, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, 1957, p. 49–50.

mokesčio kredito šių bendrovių dalyviams sistema. Pagal šią sistemą bendrovė būdavo apmokestinama pelno mokesčiu pagal bendrovėms nustatytą dydį, o dalyviams (akcininkams) paskirstomas pelnas būdavo apmokestinamas taikant progresinius mokesčių dydžius, nustatytus fizinių asmenų pajamoms. Dalyviai, turintys teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį bendrovės mokėtiną mokestį, turėdavo sumokėti skirtumą tarp bendrovei taikytino dydžio ir progresinio dydžio, taikytino jų asmeniniam apmokestinimui [4].

8. Reikia pridurti, kad iš bylos medžiagos matyti, jog daugelis specialių mokesčių nuostatų, taikytinų kooperatinėms bendrovėms, buvo priimtos atsižvelgiant į savitarpio pagalbos principą, dėl kurio yra ribojamas šių bendrovių pelno arba lėšų paskirstymas dalyviams.

9. 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 601 dėl mokesčių lengvatų [5] (toliau – DPR Nr. 601/1973) 1984–1993 m. galiojančios versijos 11 straipsnyje („Gamybos ir darbo kooperatyvai“) yra parašyta:

„1. Gamybos ir darbo kooperatyvų ir jų asociacijų pajamoms netaikomas juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis, jei atlyginimų, faktiškai išmokėtų nuolat dirbantiems jų nariams, dydis, įskaitant ir paskutinėje dalyje numatytas sumas, nėra mažesnis nei 60 % bendros visų kitų išlaidų sumos, išskyrus išlaidas, susijusias su žaliavomis, ir tiekimo išlaidas. Jei atlyginimų suma yra mažesnė nei 60 %, bet ne mažesnė nei 40 % visų kitų išlaidų, juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis mažinami perpus.

2. Gamybos kooperatinėms bendrovėms 1 dalies nuostatos taikomos, jeigu jų nariai tenkina visus reikalavimus, kurie darbo kooperatyvo nariams yra numatyti 1947 m. gruodžio 14 d. Laikinojo valstybės vadovo Įstatyminio dekreto (Nr. 1577) 23 straipsnyje ir vėlesniuose jo pakeitimuose.

3. Siekiant apskaičiuoti gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių bei jų asociacijų pajamas, sumos, kurios išmokėtos kooperatyvo nariams darbuotojams kaip atlyginimo priedas, gali būti atimtos neviršijant vidutinių atlyginimų ribos, padidintos 20 %.“

4 — Pagal šiuo metu kapitalo bendrovėms taikomą sistemą joms yra taikomas bendrovių pelno mokestis (*imposta sul reddito delle societa*, toliau – IRES); tai proporcinis mokestis, kurio dydis nekintamas. Dalyviai moka fizinių asmenų pajamų mokestį (*imposta sul reddito delle persone fisiche*) – tai progresinis mokestis, taikomas jiems skirstomiems dividendams arba pelnui, – apmokestinama 40 % jų pajamų. Taigi dalyvių dividendai arba pelnas yra 60 % atleidžiami nuo mokesčio, siekiant išvengti pakartotinio apmokestinimo.

5 — GURI, Nr. 268, paprastasis priedas, 1973m. spalio 16d., p.3.

10. DPR Nr. 601/1973 14 straipsnyje („Lengvatų taikymo sąlygos“) buvo parašyta:

„1. Šiame skyriuje numatytos mokesčių lengvatos taikomos kooperatinėms bendrovėms ir jų asociacijoms, kurios veikia pagal savitarpio pagalbos principus, numatytus valstybės įstatymuose, ir kurios yra įrašytos į prefektūrų registrus arba bendrą kooperatyvų registrą.

2. Reikalavimai, susiję su savitarpio pagalbos tikslais, laikomi įvykdytais, jei sąlygos, numatytos 1947 m. gruodžio 14 d. Laikinojo valstybės vadovo Įstatyminio dekreto Nr. 1577 26 straipsnyje ir vėlesniuose jo pakeitimuose, yra aiškiai numatytos įstatuose, nesuteikiant galimybės nukrypti, ir jei šių sąlygų buvimas iš tikrųjų buvo konstatuotas mokestiniu laikotarpiu ir penkerius metus prieš tai arba atitinkamu atveju – laikotarpiu nuo įstatų patvirtinimo, jeigu jis trumpesnis nei penkeri metai.

3. Mokesčių lengvatų taikymo sąlygas tikrina mokesčių administracija konsultuodamasi su Darbo ministerija arba kitomis priežiūros institucijomis.“

II — Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

A — *Byla C-78/08*

11. Po *Guardia di Finanza* atliktų patikrinimų Materos miesto mokesčių administracija išsiuntė pagal Italijos teisę įsteigtai kooperatinei bendrovei *Paint Graphos* pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuriuo buvo pataisytas šios bendrovės 1993 m. pajamų dydis, pagal kurį apskaičiuojami IRPEG ir ILOR. Tuo pačiu pranešimu mokesčių administracija atsisakė pripažinti šios bendrovės teisę į atleidimą nuo mokesčių, numatytą DPR Nr. 601/1973 11, 12 ir 14 straipsniuose. Po kelių tiek *Paint Graphos*, tiek *Ministero dell'Economia e delle Finanze* ir *Agenzia delle entrate* ieškinių byla šiuo metu yra nagrinėjama prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

B — *Byla C-79/08*

12. 1999 m. birželio 8 d. pranešimu apie mokėtiną mokestį Rovigo mokesčių administracija pagal Italijos teisę įsteigtai kooperatinei bendrovei *Adige Carni* pranešė, kad ši neteko teisės į mokesčių lengvatas, numatytas DPR Nr. 601/1973 10 ir kituose straipsniuose, kad

buvo padidintas jos 1993 m. apmokestinamų pajamų dydis ir atitinkamai padidėjo IRPEG ir ILOR. Mokesčių administracija, be kita ko, užginčijo sąskaitas, parengtas už neįvykusius sandorius, ir atitinkamą sumą priskyrė pajamoms, be to, kadangi minėta suma nebuvo įtraukta į apskaitą kaip *Adige Carni* pajamos, mokesčių administracija padarė prielaidą, kad ji buvo paskirstyta bendrovės nariams pažeidžiant DPR Nr. 601/1973 11 straipsnį. Po kelių ieškinių *Adige Carni* pateikė kasacinį skundą, remdamasi, be kita ko, tuo, kad nagrinėjamas atsisakymas suteikti atleidimą nuo mokesčių nebuvo motyvuotas arba buvo nepakankamai motyvuotas.

C — *Byla C-80/08*

13. Monfalkonės mokesčių administracija ištaisė M. Franchetto pateiktas 1984–1988 m. pajamų deklaracijas remdamasi tuo, kad būdamas pagal Italijos teisę įsteigtos bendrovės *Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l.*, turėjusios tikslą auginti ir parduoti moliuskus, dalyvis jis pradėjo veikti rinkoje kaip nepriklausomas asmuo, o kooperatinė bendrovė, kurios vardu būdavo išrašomos pirkimo ir pardavimo sąskaitos, kiekvieno pardavimo sandorio atžvilgiu gaudavo komisinius už kiekvieną suteiktą paslaugą ir paskirstydavo pelną dalyviams, užuot įtraukusi į šiam tikslui numatytą rezervą.

14. Kasacine tvarka *Ministero delle Finanze* prašo panaikinti sprendimą, kuriuo *Commissione tributaria centrale*, neišnagrinėjusi M. Franchetto pateiktų argumentų iš esmės, nusprendė, kad negalėjo būti atsisakyta atleisti kooperatyvą nuo mokesčių, prieš tai negavus privalomos Darbo ministerijos išvados. *Ministero delle Finanze* nurodo, be kita ko, DPR Nr. 601/1973 14 straipsnio pažeidimą, nes pranešimas apie mokėtiną mokestį buvo skirtas kooperatinės bendrovės dalyviui, o ne pačiam kooperatyvui ir todėl nebuvo būtina gauti Darbo ministerijos išvados.

D — *Prejudiciniai klausimai*

15. *Corte suprema di cassazione* (Italija) teigimu, siekiant patikrinti, ar su Europos Sąjungos teise yra suderinamos mokesčių lengvatos, kuriomis naudojasi kooperatinės bendrovės, palyginti su pelno siekiančiomis bendrovėmis, svarbu nustatyti, ar tai, kad atitinkami ūkio subjektai sutaupo nemokėdami mokesčių, yra neteisėta valstybės pagalba, ir todėl nacionalinės valdžios institucijos, taip pat ir teismai, atsižvelgdami į EB 88 straipsnio 3 dalies tiesioginį veikimą, privalo netaikyti atitinkamos vidaus mokesčių sistemos ir nurodyti grąžinti gautą pagalbą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, ar naudojimasis kooperatinės bendrovės forma yra piktnaudžiavimas teise.

16. Tokiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar mokesčių lengvatos kooperatinėms bendrovėms, galiojančios pagal DPR [Nr. 601/1973] 10, 11, 12, 13 ir 14 straipsnius, yra suderinamos su konkurencijos teise ir ar šiuo atveju jos gali būti laikomos valstybės pagalba pagal EB sutarties 87 straipsnį <...>, visų pirma galiojant netinkamai priežiūros ir kovos su piktnaudžiavimu sistemai, kurią numato [1947 m. gruodžio 14 d.] Laikinojo valstybės vadovo Įstatyminis dekretas Nr. 1577?

2. Konkrečiai kalbant, dėl ginčijamų mokesčių lengvatų kvalifikavimo kaip valstybės pagalbos, ar šios priemonės gali būti laikomos proporcingomis tiems tikslams, kuriais jos suteiktos kooperatinėms bendrovėms? Ar sprendimas dėl proporcingumo gali, be atskiros priemonės, būti susijęs su nauda, kurią iškraipant konkurenciją suteikia visos priemonės?

3. Siekiant atsakyti į pirmesnius klausimus, ar atsižvelgiant į tą faktą, kad priežiūros sistemą pastaruoju metu labai susilpnino bendrovių teisės reforma, visų pirma tai galioja kooperatyvams, kurių būdingas bruožas yra savitarpio pagalbos dominavimas, o ne išimtinis jos pobūdis pagal 2004 m. Įstatymą Nr. 311/2004.

4. Nepaisant to, ar aptariamos lengvatinės priemonės gali būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, ar kooperatinės bendrovės formos naudojimas, net nesant sukčiavimo ir apgaulės, gali būti laikomas piktnaudžiavimu teise, kai tokia forma naudojama išimtinai ar daugiausia siekiant sutaupyti mokestinių lėšų?“

III — Procesas Teisingumo Teisme

17. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje buvo užregistruotas 2008 m. vasario 25 d.

18. *Paint Graphos* ir *Adige Carni*, Italijos, Ispanijos ir Prancūzijos vyriausybės, taip pat Europos Bendrijų Komisija pateikė rašytines pastabas.

19. *Paint Graphos*, *Adige Carni*, M. Franchetto, Italijos, Ispanijos, Prancūzijos vyriausybių, Komisijos ir ELPA priežiūros institucijos

atstovai dalyvavo posėdyje, kuris įvyko 2010 m. kovo 11 d. [6]

IV — Dėl prejudicinių klausimų priimtinumo

A — *Šalių pastabos*

20. *Paint Graphos* ir *Adige Carni*, taip pat Italijos vyriausybė siūlo Teisingumo Teismui pripažinti prejudicinius klausimus nepriimtinais. Komisijos teigimu, Teisingumo Teismas turėtų pripažinti neturįs kompetencijos atsakyti į prejudicinius klausimus, kuriuos uždavė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

21. Šis samprotavimas grindžiamas, pirma, tuo, kad nėra pateikta pakankamai informacijos apie pagrindinių bylų teisines ir faktines aplinkybes, ir, antra, aiškių motyvų, rodančių pateiktų klausimą svarbą. Iš esmės šalys abejoja, ar Teisingumo Teismo atsakymas bus naudingas sprendimui pagrindinėse bylose priimti, ir pažymi, kad Teisingumo Teismui pateikti klausimai yra skuboti, hipotetiniai arba net fiktyvūs.

22. Kad ir kaip būtų, Komisijos, taip pat Italijos ir Ispanijos vyriausybių teigimu, trys pirmieji klausimai yra nepriimtini, nes juose nurodomos nacionalinės nuostatos, netaikytinos pagrindinėse bylose. Komisija teigia, kad tai taikoma ir ketvirtajam klausimui, nes veiksmų, kuriais siekiama įgyti pranašumą pagal Bendrijos teisę, klausimas nekeltinas, kadangi šis pranašumas šiuo atveju atsiranda tik pagal nacionalinę teisę ir Bendrijos principas, susijęs su piktnaudžiavimu teise, netaikytinas.

23. Galiausiai kyla problemų dėl išimtinės Komisijos kompetencijos spręsti, ar valstybės pagalba yra suderinama su bendrąja rinka. Taigi, Komisijos teigimu, antrasis klausimas taip pat yra nepriimtinas.

B — *Dėl pateiktų klausimų priimtinumo*

24. Pirmiausia pažymėtina, kad kyla didelių problemų dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą, pateiktų Teisingumo Teismui šioje byloje, priimtinumo.

25. Visų pirma trumpa nutarčių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą formuluotė neatskleidžia nei nagrinėjamos nacionalinės sistemos detalių, nei pagrindinių bylų faktinių

6 — Šaukimo į viešą posėdį priede šalims buvo pasiūlyta savo kalbose daugiausia dėmesio skirti klausimui, ar – o prireikus ir kokiomis sąlygomis – toks atleidimas nuo mokesčių, kaip antai nagrinėjamas ir pagrindinėse bylose, gali būti valstybės pagalba EB 87 straipsnio 1 dalies prasme. Italijos vyriausybei taip pat buvo skirtas klausimas dėl bylos aspekto, susijusio su esama pagalba.

aplinkybių. Nacionalinio teismo pateiktos nuorodos ir įvairi informacija, kurią pridėjo prie bylos medžiagos pastabas pateikusios šalys, sukelia daugiau neaiškumų dėl nacionalinės teisės turinio šioje srityje. Be to, Teisingumo Teismui nebuvo pateikta tikslios informacijos dėl ne kooperatinės formos bendrovių apmokestinimo, nors ši informacija yra būtina siekiant įvertinti situacijų panašumą, neatsiejamą nuo pranašumo ir atrankos sąvokų – lemiamų valstybės pagalbos sąvokos elementų.

26. Antra, dar daugiau abejonių kyla dėl ryšio tarp Europos Sąjungos teisės ir bylų, kurias nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Atsižvelgiant į pagrindinių bylų dalyką ir pobūdį, sunku iš tikrųjų suprasti, kaip Teisingumo Teismo atsakymas gali būti naudingas siekiant išspręsti bylas, kurias nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Iš esmės šios bylos yra susijusios su mokesčių administracijos atliktų patikrinimų teisėtumu, o klausimai susiję su galimu mokesčių lengvatų vertinimu EB 87 straipsnio atžvilgiu. Be to, pažymėtina, kad *Paint Graphos* patikslina, jog nagrinėjamose bylose svarstomi pajamų patikrinimo klausimai, o ne dėl mokesčių tarifo dydžio ar jo pobūdžio suderinamumo su Bendrijos teisės nuostatomis.

27. Kalbant apie M. Franchetto atvejį, taip pat konstatuotina, kad nagrinėjamos bylos dalykas yra ne atitinkamos kooperatinės bendrovės, o jo asmeninis apmokestinimas. Priešingai nei teigiama prašyme priimti prejudicinį sprendimą, kooperatinė bendrovė, kurios dalyvis buvo M. Franchetto, atrodo, buvo ne darbo kooperatyvas, numatytas DPR Nr. 601/1973 11 straipsnyje, o smulkios žuvininkystės kooperatyvas, reglamentuojamas minėto DPR 10 straipsniu – nuostata, kurios reikšmės nacionalinis teismas nepaaiškino.

28. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl nacionalinių priemonių proporcingumo atsižvelgiant į kooperatinėms bendrovėms priskirtus tikslus, kurie, atrodo, yra apibrėžti nacionalinės teisės sistemoje. Nagrinėjant kriterijus, susijusius su pusiausvyra tarp nacionalinėmis mokesčių priemonėmis saugomų interesų ir konkurencijos iškraipymo, reikia nagrinėti galimos valstybės pagalbos suderinamumą su bendrąja rinka.

29. Ketvirta, trečiasis klausimas yra daugiau apmąstymas arba komentaras, kuris negali būti laikomas atskiru klausimu.

30. Galiausiai pažymėtina, kad ketvirtasis klausimas yra susijęs išimtinai su nacionaline teise, todėl Teisingumo Teismas neturi kompetencijos į jį atsakyti. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl ryšio tarp kooperatinės bendrovės teisinės formos naudojimo ir mažesnių mokesčių.

31. Atsižvelgiant į tokius nustatytus sunkumus pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima, jeigu akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi būtinos faktinės ir teisinės informacijos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus [7].

32. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi tiksliai nurodyti priežastis, dėl kurių jam kyla klausimų dėl tam tikrų Europos Sąjungos nuostatų aiškinimo ir galiojimo. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nacionalinis teismas privalo pateikti minimaliai būtinus paaiškinimus, dėl kokių priežasčių jis pasirinko Bendrijos nuostatas, dėl kurių išaiškinimo arba galiojimo kreipiasi, ir kokį ryšį jis nustatė tarp šių nuostatų ir ginčui taikytinų nacionalinės teisės aktų [8].

33. Be to, Teisingumo Teismas negali spręsti dėl nacionalinės priemonės suderinamumo su Europos Sąjungos teise [9]. Be to, jis negali priimti sprendimo dėl pagalbos priemonės ar pagalbos sistemos suderinamumo su bendrąja rinka, nes vertinti šį suderinamumą priklauso išimtinei Europos Komisijos, kuri veikia kontroliuojama Europos Sąjungos teismo, kompetencijai [10]. Teisingumo Teismas taip pat nėra kompetentingas vertinti faktinių pagrindinės bylos aplinkybių ar taikyti Europos Sąjungos teisės normų nacionalinėms priemonėms ar situacijoms, nes šie klausimai priklauso išimtinei nacionalinio teismo kompetencijai [11].

34. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, visi Teisingumo Teismui pateikti klausimai turėtų būti pripažinti nepriimtinais.

35. Tačiau tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad negali pritarti tokiam radikaliam pasiūlymui, siūlau nagrinėti pirmąjį prejudicinį klausimą.

36. Šiuo atžvilgiu atrodo, jog *Corte suprema di cassazione* remiasi prielaida, kad net jei nagrinėjamos kooperatinės bendrovės būtų turėjusios teisę į atleidimą nuo mokesčių, šios bendrovės negalėtų pasinaudoti šiomis lengvatomis, nes tai yra neteisėta valstybės pagalba.

7 — 1992 m. liepos 16 d. Sprendimas *Lourenço Dias* (C-343/90, Rink. p. I-4673, 20 punktas) ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Filipiak* (C-314/08, Rink. p. I-11049, 42 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

8 — 2000 m. kovo 9 d. Sprendimas *EKW ir Wein & Co* (C-437/97, Rink. p. I-1157, 52 punktas).

9 — Žr., be kita ko, 2010 m. sausio 26 d. Sprendimą *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C-118/08, Rink. p. I-635, 23 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

10 — Žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimą *Enirisorse* (C-237/04, Rink. p. I-2843, 23 punktas).

11 — Žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimą *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti* (C-451/03, Rink. p. I-2941, 69 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

37. Pateikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir, be kita ko, savo pirmąjį klausimą, nacionalinis teismas siekia, kad Teisingumo Teismas išnagrinėtų nacionalinės mokesčių sistemos, taikomos kooperatinėms bendrovėms, suderinamumą su Europos Sąjungos teise. Šiuo atžvilgiu jis pateikia ilgus samprotavimus apie Italijos mokesčių teisės raidą šioje srityje, daugiausia nesusijusią su pagrindinėmis bylomis, taip pat daro nuorodas tiek į Teisingumo Teismo praktiką, tiek į įvairius Komisijos pranešimus, susijusius su valstybės pagalbos sąvokos taikymu nacionalinėms mokesčių priemonėms.

38. Tačiau net jei Teisingumo Teismas neturi kompetencijos pagal EB 234 straipsnį priimti prejudicinio sprendimo dėl nacionalinės teisės normų aiškinimo [12], jis gali prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti visas nuorodas dėl Europos Sąjungos teisės išaiškinimo, kurios šiam gali būti naudingos vertinant nacionalinės priemonės atitiktį minėtai teisei, kad jis galėtų priimti sprendimą nagrinėjamoje byloje [13]. Valstybės pagalbos srityje jis gali, be kita ko, pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nuorodų dėl teisės aiškinimo, kurios leistų nustatyti, ar nacionalinė priemonė gali būti laikoma valstybės pagalba Europos Sąjungos teisės prasme [14].

39. Šioje byloje, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas teisines ir faktines aplinkybes, man atrodo pagrįsta manyti, jog Teisingumo Teismui yra pateikta pakankamai informacijos, kad jis galėtų iš dalies atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą, performuluodamas pirmąjį pateiktą klausimą [15] taip, kad išsakytų nuomonę dėl valstybės pagalbos sąvokos kriterijų nagrinėjamos mokesčių sistemos atžvilgiu. Atlikus šią analizę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo pateiktas nuorodas, turės išspręsti klausimą, ar kooperatinėms bendrovėms galima suteikti mokesčių lengvata gali būti valstybės pagalba EB 87 straipsnio 1 dalies prasme.

40. Taip performuojant reikia apsiriboti nacionalinėmis nuostatomis, taikytinomis pagrindinėje byloje. Kadangi nacionalinis teismas visose trijose nutartyse dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą patvirtina, jog yra kalbama apie gamybos ir darbo kooperatines bendroves, siūlau apriboti pirmojo prejudicinio klausimo nagrinėjimą DPR Nr. 601/1973 11 straipsniu.

41. Galiausiai pažymėtina, jog Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad nacionaliniai teismai, kaip ir Komisija, turi teisę

12 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Allain* (C-341/94, Rink. p. I-4631, 11 punktas).

13 — Žr. minėtus sprendimus *Enirisorse* (24 punktas) ir *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (23 punktas).

14 — Žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (C-140/09, Rink. p. I-5243, 24 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

15 — 2007 m. kovo 8 d. Sprendimas *Campina* (C-45/06, Rink. p. I-2089, 30 punktas), 2008 m. rugsėjo 23 d. Sprendimas *Bartsch* (C-427/06, Rink. p. I-7245, 31 punktas) ir 2009 m. kovo 5 d. Sprendimas *Kattner Stahlbau* (C-350/07, Rink. p. I-1513, 24 punktas).

aiškinti valstybės pagalbos sąvoką [16]. Todėl jei nacionaliniam teismui kyla abejonių dėl šios nuostatos aiškinimo, jis gali kreiptis į Teisingumo Teismą. Tačiau nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimas neturi iškraipyti Europos Sąjungos institucijoms suteiktos kompetencijos pusiausvyros. Nacionalinio teismo vaidmuo nagrinėjant pagalbos suderinamumą tėra pagalbinis, palyginti su Komisijos veikimo sritimi.

V — Išankstinės pastabos dėl kooperatinių bendrovių

A — *Dėl kooperatinių bendrovių požymių ir jų mokestinio vertinimo*

42. Kooperatyvai – tai visų pirma grupės asmenų arba juridinių subjektų, kurie turi ryškų savitą pobūdį ir dėl to savo veiklą grindžia savitais principais. Tarp šių principų yra demokratinė struktūra ir kontrolė bei lygus per ataskaitinį laikotarpį gauto grynojo pelno paskirstymas [17].

43. Kooperatinių bendrovių ypatumus atskleidžia abipusės naudos sąvoka, ši nauda yra dvilypė sąvoka, t. y. iškart gaunama nauda ir vėliau gaunama nauda – išmokant dalį pajamų. Kooperatinėse bendrovėse taip pat galima išskirti pajamas, gautas iš narių veiklos, ir pajamas, gautas iš sandorių su trečiaisiais asmenimis [18].

44. Kalbant apie kooperatinės bendrovės kartu su dalyviais vykdomą veiklą, pažymėtina, kad pajamos dalyviams yra paskirstomos dviem etapais. Iškart gaunama nauda pasireiškia dalyvio mokama kaina arba jam suteikiama nuolaida įgyjant daiktą. Vėliau gaunama nauda – tai dalies pajamų išmokėjimas, kurį sudaro nuolat bendrovės dalyviams paskirstoma suma, atsižvelgiant į santykius su kooperatyvu ir įneštą kapitalą.

45. Kooperatinių bendrovių apmokestinimo sistema visų pirma yra susijusi su jų kapitalo struktūra ir ją pagrindžiančia ekonomine sistema. Taigi gali būti daroma išvada, kad šios

16 — 1977 m. kovo 22 d. Sprendimas *Steinike & Weinlig* (78/76, Rink. p. 595, 14 punktas), 1991 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ir Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, Rink. p. I-5505, 10 punktas), 1996 m. liepos 11 d. Sprendimas *SFEI ir kt.* (C-39/94, Rink. p. I-3547, 49 punktas) ir 2006 m. spalio 5 d. Sprendimas *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, Rink. p. I-9957, 39 punktas).

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

18 — A. Bassi „Le società cooperative“, Turinas, UTET, 1995, p. 30.

bendrovės veikia tik joms būdingomis teisinėmis ir ekonominėmis aplinkybėmis.

46. Kooperatinių bendrovių pajamų mokestinio vertinimo klausimo sudėtingumą rodo tai, kad skirtingose valstybėse narėse jis sprendžiamas įvairiai [19]. Pavyzdžiui, doktrinoje buvo pažymėta, kad mokestinis „heterogeniškumas“ atspindi civilinį „heterogeniškumą“ ir atrodo būtinas siekiant tikslų, kurie, nepaisant padidėjusio kooperatinių bendrovių konkurencingumo, tebėra kitokie, palyginti su pelno siekiančiomis bendrovėmis [20].

47. Pavyzdžiui, tam tikrose nacionalinėse sistemose kooperatinėms bendrovėms yra taikomos bendros bendrovių apmokestinimo normos [21]. Kitos valstybės narės taiko atleidimo nuo mokesčių metodą, kuris reiškia, pirma, kad taikoma „skaidrumo“ sistema, grindžiama tuo, kad dalyviams yra priskiriamas kooperatyvo gautas pelnas, ir, antra, kad nuo mokesčių atleidžiamas tik pelnas, gautas iš sandorių su dalyviais, kurie asmeniškai turi sumokėti mokestį nuo paskirstytų pajamų [22]. Kitose nacionalinėse sistemose leidžiama atimti išmokamą pajamų dalį iš apmokestinamojo dydžio arba yra numatyta, kad paskirstomos pajamos laikytinos dividendais ir joms taikomas mažesnis mokesčio dydis [23]. Galiausiai yra galimybė dalyviams paskirstomą pelną vertinti kaip dividendus ir jiems taikyti mažesnį mokesčių dydį [24].

48. Dažnai kooperatinių bendrovių apmokestinimas yra susijęs su įpareigojimu laikytis kooperatyvams būdingo elgesio. Jei šio reikalavimo nesilaikoma, kyla svarbių mokestinių pasekmių. Ne visada įmanoma nustatyti skirtumus tarp principų, taikomų kooperatinių bendrovių apmokestinimui, ir tų, kurie taikomi bendram kapitalo bendrovių apmokestinimui, siekiant konstatuoti, ar šie skirtumai paaiškinami tikslu sudaryti kooperatyvams palankesnes sąlygas, ar ypatingu jų pobūdžiu [25].

49. Italijoje gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės atsirado, pirma, kaip amatininkų kooperavimosi forma – pirmąją 1855 m. įkūrė Altarės stiklo gamintojai, ir, antra, kaip

19 — Dėl kooperatyvų apmokestinimo dvylikos valstybių narių Europos Sąjungoje žr. B. Stracke „Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union“, Bielefeldas, Erich Schmidt Verlag, 1997.

20 — R. Lolli „Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation“, *Droit comparé des coopératives européennes*, Liuksemburgas, Larcier, 2009, p. 89.

21 — M. P. Alguacil Marí „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato“, *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)* Nr. 1, 2004, p. 51–79. Autorius nurodo šioje grupėje Airiją ir daugelį Austrijos ir Graikijos kooperatyvų.

22 — M. P. Alguacil Marí, minėtas veikalas, išvardija šioje kategorijoje, be kita ko, Portugalijos Respubliką – vartojimo kooperatyvų atžvilgiu, Vokietijos Federacinę Respubliką ir Graikijos Respubliką – žemės ūkio kooperatyvų atžvilgiu ir Italijos Respubliką – žemės ūkio ir žuvininkystės atžvilgiu.

23 — M. P. Alguacil Marí, minėtas veikalas, nurodo, be kita ko, Vokietijos Federacinę Respubliką, Danijos Karalystę, Suomijos Respubliką bei Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę.

24 — M. P. Alguacil Marí, minėtas veikalas, šioje grupėje nurodo, be kita ko, Portugalijos Respubliką ir Ispanijos Karalystę.

25 — Žr. L. Mannio „Osuuskunnat ja verotus“, Helsinkis, Edita, 2004, p. 73.

organizacijos forma, jungianti rankų darbą dirbančius darbininkus, kurie neturi ypatingos kvalifikacijos. Pastarieji kooperatyvai buvo įkurti – pirmasis 1883 m. Ravenoje – siekiant pagerinti galimybes įsidarbinti kooperatyvo dalyviams, kenčiantiems nuo struktūrinio arba sezoninio nedarbo, iš pradžių daugiausia statybų ir pastatų statymo darbams, o vėliau – gana įvairiai veiklai. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad Italijoje gamybos ir darbo kooperatyvai, veikiantys žemės ūkio ir net žuvininkystės sektoriuje, yra atskirti nuo kitų gamybos ir darbo kooperatyvų [26].

50. Šioje byloje iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, kalbant apie nuostatas, kurios pagal Italijos teisės sistemą buvo taikomos faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje metu, kooperatinės įmonės visiškai arba iš dalies buvo atleidžiamos nuo visų mokesčių siekiant ypatingo ekonominio tikslo, kuris yra pripažįstamas Italijos Konstitucijos 45 straipsnyje, atsižvelgiant į kooperatyvų socialinę funkciją ir savitarpio pagalbos pobūdį.

51. Svarbu pažymėti, kad pagal 1947 m. gruodžio 14 d. Laikinojo valstybės vadovo Įstatyminio dekreto Nr. 1577 (toliau – *Basevi* įstatymas) 26 straipsnį savitarpio pagalbos kriterijai buvo laikomi įvykdytais, jei kooperatinės bendrovės įstatuose būdavo šios nuostatos: pirma, draudimas skirstyti dividendus, kurie yra didesni nei įstatyme įtvirtintas palūkanų dydis, taikomas įneštam kapitalui, antra, draudimas paskirstyti rezervą dalyviams bendrovės gyvavimo laikotarpiu, trečia, bendrovės likvidavimo atveju viso turto, atėmus įneštą kapitalą ir galimus dividendus, perdavimas visuomenei naudingais savitarpio pagalbos tikslais.

52. Kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gamybos ir darbo kooperatyvuose dalyvis paprastai yra verslininkas arba darbuotojas. Šių kooperatyvų nariai, kaip ir šioje byloje, savo profesinę veiklą vykdo kooperatyvo viduje ir pelnas, gautas dėl jų darbo, gali būti paskirstytas kaip atlyginimo priedas [27].

53. Šioje byloje pastabas pateikusių šalių duomenimis, kooperatinės bendrovės apmokestinimo bazė yra nustatoma taip pat kaip nekooperatinės bendrovės apmokestinimo

26 — Dėl gamybos ir darbo kooperatyvų istorijos Italijoje žr. W. Klingberg, minėtas veikalas, p. 21–27. 1911 m. priimtuose teisės aktuose buvo numatyta speciali sistema, susijusi su gamybos ir darbo kooperatyvų, norinčių dalyvauti viešuosiuose darbuose, pelno paskirstymu. Ten pat, p. 123 ir 124.

27 — B. Stracke teigimu, tipiškų gamybos ir darbo kooperatyvų valstybėse narėse Pietų Europoje tikslas – pagerinti dalyvių galimybes įsidarbinti. Jų ypatingu mokestiniu vertinimu siekiama skatinti šių kooperatyvų ilgaamžiškumą kaupiant bendrą kooperatyvo kapitalą. Žr. B. Stracke, minėtas veikalas, p. 46.

bazė. Iš esmės tai yra įmonės mokestinių metų grynojo pelno dydis. Reikia pridurti, kad iš bylos medžiagos matyti, jog visos bendrovės turi teisę atskaityti atlyginimus, išmokėtus iš jų apmokestinamų pajamų.

B — *Dėl DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio*

54. Galiausiai pažymėtina, kad, be prašyme priimti prejudicinį sprendimą iškeltų klausimų, šalys ginčijo kooperatinių bendrovių apmokestinimą ir kitais aspektais, nesusijusiais su atleidimu nuo mokesčių, numatytu DPR Nr. 601/1973 11 straipsnyje. Atrodo, kad visų pirma Komisija per posėdį pakeitė savo poziciją, palyginti su jos rašytinėmis pastabomis, ir iškėlė klausimą dėl to, kad pagal Italijos teisę kooperatinių bendrovių neskirstomas rezervas nėra apmokestinamas.

55. Šiuo atžvilgiu manau, kad, kalbant apie gamybos ir darbo kooperatines bendroves, šis klausimas gali turėti reikšmės tik jei atitinkamas kooperatyvas negalėjo pasinaudoti pagrindinėje byloje nagrinėjamu atleidimu nuo mokesčių. Tačiau manau, kad Teisingumo Teismo vertinimas turi būti apribotas klausimu, ar DPR Nr. 601/1973 11 straipsnyje numatytas gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių atleidimas nuo mokesčių gali atitikti valstybės pagalbos sąvokos kriterijus pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.

56. Pagal DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio 1 dalį bendrovės pajamos neapmokestinamos, jei atlyginimų dydis nėra mažesnis nei 60 % bendros visų kitų išlaidų sumos, išskyrus išlaidas, susijusias su žaliavomis, ir tiekimo išlaidas. Taigi toks atleidimas nuo mokesčių priklauso nuo galimybės nustatyti santykį tarp dalyvių darbo įnašo ir kitų gamybos veiksnių – pavyzdžiui, kapitalo arba trečiųjų asmenų darbo, – įnašo, įskaitant bendrąsias išlaidas ir išlaidas prekėms bei įrenginiams. Toks kriterijus leidžia palyginti faktiškai išmokėtus atlyginimus ir bendrą visų kitų išlaidų, kurių patyrė kooperatinė bendrovė, dydį [28]. Tuo atveju, jei atlyginimų dydis yra tarp 40 ir 60 %, minėti mokesčiai mažinami perpus [29].

57. Be to, DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio 1 dalyje numatyta mokesčių lengvata taikoma tik tada, jei bendrovės atitinka sąlygas, numatytas minėto *Basevi* įstatymo 23 straipsnyje.

28 — G. Stillitani „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali“, *Sistema Leggi d'Italia,* Dottrina, 2008. Taip pat žr. B. Stracke, minėtas veikalas, p. 180 ir 181.

29 — Matematiškai tai atitinka 50 % pajamų atleidimą nuo mokesčių.

58. DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio 3 dalyje yra nustatyta, kad iš bendrovės pajamų atskaitomos sumos, išmokėtos kooperatyvo nariams darbuotojams kaip atlyginimo priedas, neviršijant galiojančių atlyginimų ribos, padidintos 20 %, nes šios sumos yra prilyginamos dalies pajamų išmokėjimui, t. y. dalyvių vėliau gaunamai abipusei naudai. Italijos doktrinoje buvo pažymėta, kad šis atskaitymas nėra nukrypimas nuo bendros bendrovių ir ūkio subjektų apmokestinimo sistemos [30].

59. Manau, kad pagal šią nuostatą yra ribojama galimybė paskirstyti kooperatinės bendrovės pelną jos dalyviams kaip atlyginimo priedą, atskaitytiną nuo kooperatyvo apmokestinamų pajamų.

60. Kaip per posėdį patikslino Italijos vyriausybė, dalyvis gauna atlyginimą už darbą bendrovei ir šios pajamos apmokestinamos progresiniu pajamų mokesčiu. Sumos, išmokėtos nariams kaip atlyginimo priedas, yra atimamos iš apmokestinamo dydžio kaip pajamos, prilyginamos pajamoms iš atlyginimo už darbą. Iš esmės šios pajamos yra apmokestinamos kaip kooperatyvo nario darbuotojo pajamos [31].

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

31 — Iš Suvestinio tiesioginių mokesčių akto (*Testo Unico del 22/12/1986* Nr. 917) 50 straipsnio matyti, kad pajamoms, gautoms už darbą pagal darbo sutartį, yra prilyginamos pajamos, kurias, neviršijant vidutinių atlyginimų ribos, padidintas 20 %, gauna gamybos ir darbo kooperatyvų nariai darbuotojai.

VI — Dėl mokesčių sistemos pripažinimo kaip valstybės pagalbos

A — *Dėl bendrųjų valstybės pagalbos sąvokos kriterijų*

61. Valstybės pagalbos sąvoka pagal EB 87 straipsnio 1 dalį apima ne tik pozityviąsias išmokas, pavyzdžiui, subsidijas, bet ir priemones, įvairiais būdais sumažinančias įmonei paprastai tenkančias prievoles, kurios, nors ir nebūdamos subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra panašaus pobūdžio ir turi tokį pat poveikį [32].

62. Remiantis tuo darytina išvada, kad priemonė, kuria viešosios valdžios institucijos tam tikras įmones atleidžia nuo mokesčių, nors ir nėra valstybės išteklių perdavimas, tačiau dėl jos šios įmonės atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, ir todėl ji yra valstybės pagalba EB 87 straipsnio 1 dalies prasme [33].

32 — 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rink. p. I-8365, 38 punktas), 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *GEMO* (C-126/01, Rink. p. I-13769, 28 punktas ir jame nurodyta teismų praktika), 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija prieš Komisiją* (C-501/00, Rink. p. I-6717, 90 punktas ir jame nurodyta teismų praktika), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Italija prieš Komisiją* (C-66/02, Rink. p. I-10901, 77 punktas) ir 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 prieš Komisiją* (C-182/03 ir C-217/03, Rink. p. I-5479, 86 punktas).

33 — 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, Rink. p. I-877, 14 punktas) ir minėtas Sprendimas *Italija prieš Komisiją* (78 punktas).

63. Dėl kooperatinių bendrovių, kaip matyti iš 2004 m. vasario 23 d. Komisijos pranešimo [34], tam tikros valstybės narės, tarp jų ir Italija, mano, kad dėl apribojimų, neatsiejamų nuo kooperatyvo kapitalo ypatumų, reikalingas ypatingas mokestinis vertinimas. Taigi Komisija pasiūlė valstybėms narėms laikytis principo, pagal kurį apsauga arba lengvatos, suteikiamos konkrečiai ūkio subjektų rūšiai, turi atitikti jų teisinius įpareigojimus, sukuriamą pridėtinę socialinę vertę arba apribojimus, neišvengiamai susijusius su šia forma, ir neturi sukurti nesąžiningos konkurencijos.

64. Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad vien valstybės įsikišimo tikslo nepakanka tam, kad jis automatiškai nebūtų laikomas valstybės pagalba EB 87 straipsnio prasme [35]. Iš esmės EB 87 straipsnio 1 dalyje valstybės įsikišimas ne išskiriamas pagal jo priežastis arba tikslus, o apibrėžiamas pagal poveikį [36].

65. Taikant šį gana paprastą požiūrį kyla nemažai sunkumų kalbant apie įmonių, turinčių skirtingas teisines formas, apmokestinimą. Kalbant apie mažąsias ir vidutines įmones, iš esmės panaši veikla gali būti vykdoma sukuriant asmenų bendrovę [37], pelno siekiančią kapitalo bendrovę [38], kooperatinę bendrovę arba net individualią įmonę, neturinčią juridinio asmens statuso.

66. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad net jei įmonių teisinių formų rūšys valstybėse narėse daugiausia yra tos pačios, yra svarbių skirtumų, be kita ko, kalbant apie juridinio asmens sąvoką arba net įmonių teisinį veiksnumą [39].

67. Skirtingų teisinių formų apmokestinimas gali būti grindžiamas klasikiniu dvigubo apmokestinimo principu – šiuo atveju ekonominės veiklos pajamos apmokestinamos apmokestinant ir įmonę, ir savininką. Atvirkščiai, vienkartinio apmokestinimo sistemose visos tokios veiklos pajamos yra apmokestinamos apmokestinant arba įmonę, neapmokestinant dalyviams paskirstomų pajamų, arba dalyvį,

34 — Komisijos pranešimas Tarybai, Europos Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje (COM(2004) 18 galutinis).

35 — 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates prieš Komisiją* (C-487/06 P, Rink. p. I-10505, 84 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

36 — Minėtas Sprendimas *British Aggregates prieš Komisiją* (85 punktas).

37 — Kolektyvinė įmonė, komanditinė bendrovė.

38 — Uždaroji akcinė bendrovė arba akcinė bendrovė.

39 — Italijos teisėje, atrodo, daromas skirtumas tarp „soggettività giuridica“ ir „personalità giuridica“. Žr. P. P. Magrini *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen,* Miunchenas, Sellier European Law Publishers, 2004, p. 8.

neapmokestinant įmonės. Akivaizdu, kad yra įvairių variantų, jungiančių tam tikrus šių modelių bruožus.

B — *Dėl pranašumo*

68. Atitinkamai identifikuojant esminę reikšmę turinčias pranašumo ir atrankos sąvokas, kuriomis grindžiamas nacionalinio įstatymų leidėjo pasirinkimas priimant mokesčių teisės normas, yra tam tikras pavojus, susijęs su tariamu sąvokų aiškumu, dėl kurio iš tikrųjų nagrinėjamų problemų vertinimas gali tapti mažiau suprantamas.

71. Svarbu konstatuoti, kad pagal EB 87 straipsnio 1 dalį pranašumas yra tik tuo atveju, jei priemone yra palengvinama mokesčių našta, palyginti su įprasta situacija mokesčių sistemoje. Taigi nustatant, ar mokesčių sistema yra suteikiamas pranašumas, pagrindinis atskaitos taškas yra bendra apmokestinimo sistema [40].

69. Ypač norėčiau pridurti, kad nagrinėjant tiek pranašumo sąvoką, tiek atrankos sąvoką man atrodo svarbu, ar priemonė yra pateisinama dėl priežasčių, susijusių su mokesčių sistemos pobūdžiu arba bendra struktūra.

72. Tokiomis aplinkybėmis, siekiant nustatyti pranašumo buvimą, reikia nustatyti bendrą apmokestinimo lygį, kuris nacionalinėje mokesčių sistemoje yra taikomas juridiniams asmenims. Ši užduotis ypač sudėtinga, nes reikia palyginti įmonės, kuriai skirta priemonė, situaciją su kitomis įmonėmis, kurių faktinė ir teisinė situacija yra panaši, atsižvelgiant į nagrinėjama priemone siekiamą tikslą [41].

70. Iš esmės šiais dviem atvejais reikia išnagrinėti skirtingą vertinimą, įtvirtintą tam tikroje mokesčių sistemoje, palyginti su hipotetiniu atveju, kuriuo tokio vertinimo nebūtų, taip pat ir vertinant tokio nacionalinio įstatymų leidėjo pasirinkimo reikšmę ir priežastis. Siekdamas pernelyg neišsiplėsti nusprendžiau pranašumo buvimo klausimą išnagrinėti daugiau formaliai, o požymius, kurie taip pat gali sukelti abejonių dėl pranašumo ekonominiu požiūriu buvimo, aptarti nagrinėdamas atrankos sąvoką.

73. Be to, kalbant apie sąvokų lygmenį reikia išskirti gryną pranašumą ir realų pranašumą. Iš esmės net nustačius tam tikrą pranašumo rūšį, pavyzdžiui, mokesčių lengvatų forma, svarbu nustatyti, ar tai nėra būdas netaikyti

40 — P. Rossi-Macanico „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures“, *EC tax review*, t. 16, 2007, 2 leid., p. 91.

41 — Šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (41 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *GIL Insurance ir kt.* (C-308/01, Rink., p. I-4777, 68 punktas ir jame nurodyta teismų praktika) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimą *Heiser* (C-172/03, Rink. p. I-1627, 40 punktas).

vienos mokesčių nuostatos taikant kitą. Pavyzdžiui, atleidimas nuo mokesčių gali reikšti tam tikros veiklos apmokestinimą pagal kitą sistemą [42]. Pranašumas mokesčių atžvilgiu taip pat gali būti nusveriamas arba pateisinamas įpareigojimais, kylančiais iš tam tikros juridinio asmens formos, o tai reikštų, kad pranašumas nėra ekonominio pobūdžio [43].

74. Šioje byloje pagal DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio 1 dalį gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės apmokestinamos pajamos yra visiškai arba iš dalies atleidžiamos nuo mokesčių, atsižvelgiant į dalyvių darbo svarbą kuriant ekonominę vertę. Atleidimo nuo mokesčių ribos nustatytos apytiksliai. Minėta nuostata nereglamentuojamas dalyvių atlyginimų, kurie turi būti faktiškai išmokėti, atskaitymas, nes šiam atskaitymui taikomos bendros nuostatos, reglamentuojančios juridinio asmens apmokestinamų pajamų apskaičiavimą.

75. Todėl jei Teisingumo Teismas pasirinktų formalų požiūrį, nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčių neabejotinai yra pranašumas. Nukrypstant nuo paprastai juridiniams asmenims taikomos normos, atitinkamų kooperatinių bendrovių apmokestinamos pajamos yra atleidžiamos nuo mokesčių.

76. Tačiau man kyla klausimas, ar toks formalus požiūris pateisinamas vertinant nagrinėjamos nuostatos ekonominį poveikį.

77. Iš esmės akivaizdu, kad neįmanoma vienodų normų taikyti skirtingoms bendrovių formoms, nedarant šališkų prielaidų, susijusių su ekonominių veiksnių, prisidedančių prie pajamų formavimo, apmokestinimu. Valstybės narės mokesčių politikos srityje turi didelę diskreciją, kiek tai susiję su gamybos veiksnių apmokestinimo būdais ir mastais [44].

42 — Taip, atrodo, yra atleidimo nuo mokesčių atveju, kuris numatytas DPR Nr. 601/1973 10 straipsnyje žemės ūkio veiklos atžvilgiu. Iš tikrųjų, kaip matyti iš *Paint Graphos* raštų, pagal bendras IRES nustatymo normas faktiškos kooperatinių bendrovių pajamos yra apmokestinamos visos. Darytina išvada, kad ūkininkas, kuris tiekia savo produktus kooperatyvui, lieka apmokestinamas fizinių asmenų pajamų mokesčiu kadastrinių mokesčių pagrindu vien dėl to, kad turi žemės ūkio paskirties sklypą, kaip bet koks kitas ūkininkas, ir kad, be to, kooperatyvas – per jį ir dalyvis – apmokestinamas IRES pajamų, gautų iš jo produktų perdirbimo, pardavimo ir kt., atžvilgiu, o nepriklausomas ūkininkas nemoka jokių mokesčių nuo šios rūšies pajamų. Taigi nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčių paskirtis – ištaisyti šį nevienodą vertinimą, kuris – jei nebūtų ištaisytas – visiškai atgrasytų nuo kooperatyvo, kaip ūkininkų jungimosi formos, naudojimo. Be to, pažymėtina, kad asmenų bendrovės apmokestinimui dažnai yra taikomas minėtas skaidrumo principas, pagal kurį bendrovė yra atleidžiama nuo mokesčio, bet jos pajamos apmokestinamos apmokestinant dalyvius, neatsižvelgiant į tai, ar pajamos buvo paskirstytos, ar ne.

43 — P. Rossi-Macanico, minėtas veikalas, p. 92 ir 93. Autorius konstatavo, kad skirtumai, kuriuos apima mokesčių sistemos logika, nėra išimtys ir todėl tai nėra pranašumas, kuris turi būti pateisintas.

44 — Manau, ši diskrecija yra, pavyzdžiui, klasifikuojant tam tikras įmonės savininko (dalyvio) pajamas kaip pajamas iš darbo ar kapitalo arba nustatant skirtingus apmokestinimo dydžius.

78. Vis dėlto ekonominiu požiūriu DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčių man neatrodo pranašumas, numatytas EB 87 straipsnio 1 dalyje. Iš esmės iš bylos medžiagos matyti, kad bendra juridinių asmenų apmokestinimo sistema netaikoma, išskyrus kelias išimtis, bendrovėms, veikiančioms pagal savitarpio pagalbos principą. Man atrodo, kad nors bendros normos, susijusios su juridinių asmenų apmokestinimu, yra taikomos kooperatinėms bendrovėms, šiomis normomis siekiama sureguliuoti dalykus, svarbius nustatant mokesčio bazę, ir apskaičiuoti apmokestinamas pajamas. Tačiau galutinis apmokestinimas yra reglamentuojamas pagal nukrypti leidžiančias nuostatas, kurios taikomos arba visiems kooperatyvams, arba tam tikrų rūšių ar tam tikrų sektorių kooperatyvams. Bendra sistema kooperatinei bendrovei gali būti taikoma tik jei ši bendrovė netenkino kriterijų, kylančių iš griežtų nuostatų dėl jos savitarpio pagalbos pobūdžio, kitaip tariant, jeigu ji neveikė taip, kaip turi veikti kooperatyvai.

C — *Dėl atrankos*

79. EB 87 straipsnio 1 dalimi yra draudžiama valstybės pagalba, „palaikanti tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“, t. y. atrankinio pobūdžio pagalba. Siekiant įvertinti, ar pagalba yra atrankinio pobūdžio, reikia išnagrinėti, ar tam tikroje teisės sistemoje šia priemone yra suteikiamas pranašumas tam tikroms įmonėms, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių faktinė ir teisinė situacija yra panaši [45]. Taigi atrankos sąlyga yra valstybės pagalbos sąvokos sudedamoji dalis [46].

80. Nepaisant labai gausios teismų praktikos, nėra nustatyta vienareikšmių atrankos sąvokos vertinimo taisyklių, be kita ko, kalbant apie mokesčių priemones.

81. Kaip matyti iš Komisijos pranešimų, tai, kad kai kurioms įmonėms arba kai kuriems sektoriams šios mokesčių priemonės yra naudingesnės, dar nereiškia, kad jiems būtinai bus pritaikytos valstybės pagalbą reglamentuojančios konkurencijos taisyklės [47]. Ir, priešingai, priemonės gali būti atrankinio pobūdžio ir nebūdamos formaliai apribotos

45 — Žr. minėtą Sprendimą *British Aggregates* (82 punktas).

46 — 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugalija prieš Komisiją* (C-88/03, Rink. p. I-7115, 54 punktas).

47 — 1998 m. gruodžio 10 d. Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, p. 3, 14 punktas; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 277): „Pavyzdžiui, visų įmonių darbuotojų apmokestinimui sumažinti skirtos priemonės santykinai didesnį poveikį daro darbui imlioms pramonės šakoms negu kapitalui imlioms pramonės šakoms, bet nebūtinai laikomos valstybės pagalba. Panašiai ir mokesčių lengvatos investicijoms į aplinkosaugą, tyrimus ir taikomąją veiklą arba mokymą yra naudingos tik į šias sritis investuojančioms įmonėms, tačiau irgi nebūtinai yra laikomos valstybės pagalba.“

tam tikrais sektoriais [48]. Pavyzdžiui, gali būti pripažinta, kad priemonės, kurios taikomos visiems sektoriams, yra atrankinio pobūdžio, jei dėl sąlygų, keliamų šių priemonių taikymui, iš tikrųjų yra ribojamas potencialių pagalbos gavėjų skaičius [49].

82. Pagal teismų praktiką, viena vertus, pagalba, kuri teikiama tam tikros pagalbos sistemos forma, gali būti susijusi su visu ekonomikos sektoriumi ir vis dėlto patekti į EB sutarties 92 straipsnio 1 dalies (po pakeitimo – EB 87 straipsnio 1 dalis) taikymo sritį ir, antra vertus, priemonė, kuria tik dalis konkretaus gamybos sektoriaus įmonių atleidžiama nuo piniginės naštos, kylančios iš įprasto bendros socialinio aprūpinimo sistemos taikymo, ir šis atleidimas nėra pagrįstas šios sistemos pobūdžiu arba struktūra, turi būti laikoma pagalba [50].

83. Kaip parašyta EB 87 straipsnio 1 dalyje, su bendrąja rinka nesuderinama pagalba, palaikanti tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, tačiau Sutartyje nieko nesakoma dėl juridinio asmens teisinės formos kriterijaus.

84. Tiesa, tam tikra juridinio asmens forma gali būti būdinga konkrečiam sektoriui arba konkrečiai įmonei. Šiuo atveju kriterijai, susiję su juridinio asmens forma, ir Sutarties kriterijai, pagal kuriuos yra draudžiama priemonė, palaikanti tam tikras įmones arba tam tikrus sektorius, sutampa arba veikiau remiasi vieni kitais [51].

85. Byloje, kurioje priimtas sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* [52], Komisija teigė, kad nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos pranašumų tam tikroms įmonėms buvo suteikiama atsižvelgiant į jų teisinę formą (fondai arba viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys) ir į specifinius jų veiklos sektorius (švietimas, visuomenės sveikata ir kt.), *prima facie* atitiko atrankos kriterijų.

86. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nagrinėjama priemonė nebuvo taikoma visiems ekonomikos subjektams. Taigi ji negalėjo būti vertinama kaip bendra mokesčių arba ekonomikos politikos priemonė [53], kadangi nagrinėjama mokesčių lengvata buvo suteikiama atsižvelgiant į įmonės teisinę formą – viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens arba fondo ir į sektorius, kuriuose ši įmonė vykdo savo veiklą. Teisingumo Teismas nurodė, kad nukrypimas buvo grindžiamas ne

48 — Žr. 2003 m. vasario 17 d. Komisijos sprendimą 2003/755/EB dėl pagalbos sistemos, kurią Belgija taiko Belgijoje įsteigtiems koordinavimo centrams (OL L 282, p. 25).

49 — Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms įgyvendinimo ataskaita.

50 — 1999 m. birželio 17 d. Sprendimas *Belgija prieš Komisiją* (C-75/97, Rink. p. I-3671, 33 punktas).

51 — Pavyzdžiui, yra juridinių asmenų formų, kurios apsiriboja tam tikrais ekonomikos sektoriais ir yra jiems būdingos, pavyzdžiui, bankų sektorius arba draudimo sektorius. Žr. 1998 m. gruodžio 10 d. Komisijos pranešimo 20 punktą.

52 — 2006 m. sausio 10 d. Sprendimas (C-222/04, Rink. p. I-289).

53 — Ten pat, 135 punktas.

priemonės paskirtimi ar apmokestinimo tvarka, bet kilo iš nacionalinio įstatymų leidėjo noro taikyti lengvatas organizacijoms, kurias jis laiko socialiai nusipelniusiomis [54].

87. Taigi toks požiūris, susijęs su įmonės teisine forma, neturi būti laikomas jokių išimčių neturinčia taisykle. Darau išvadą, kad mokesčių priemonės, pritaikytos juridinio asmens formai ir struktūrai, gali būti vertinamos kaip nesančios atrankinio pobūdžio, jeigu yra grindžiamos sistemos pobūdžiu ir struktūra.

88. Iš esmės Teisingumo Teismas aiškino valstybės pagalbos sąvoką taip, kad ji neapima valstybės priemonių, diferencijuojančių įmones ir todėl *a priori* taikomų pasirinktinai, kai ši diferenciacija atsiranda dėl mokesčių sistemos, kuri taikoma įmonėms, pobūdžio ar struktūros [55]. Šiuo atveju priemonė negali būti laikoma valstybės pagalba.

89. Kalbant apie mokesčių sritį, pažymėtina, kad pagal teismų praktiką priemonę, kuri nustato bendros mokesčių sistemos taikymo išimtį, gali pateisinti mokesčių sistemos pobūdis arba bendroji jos struktūra, jei atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad ši priemonė atsiranda tiesiogiai iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų. Šiuo klausimu turi būti nustatytas skirtumas tarp konkrečios mokesčių sistemos tikslų, kurie jai nebūdingi, ir pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų [56].

90. Savo praktikoje Komisija yra pripažinusi, kad priemonė grindžiama sistemos pobūdžiu ir struktūra tais atvejais, kai mokestis yra progresinio pobūdžio, kai nėra apmokestinimo neturint pelno, kai yra ypatingas pelno nesiekiančių organizacijų vertinimas [57]. Tokia pat buvo žemės ūkio paskirties sklypų, kurie atleidžiami nuo mokesčių arba kuriems taikomos mokesčių lengvatos, situacija, palyginti su bendrai taikomu žemės mokesčiu [58]. Taigi pranašumas buvo pagrįstas ypatinga žemės svarba žemės ūkio produkcijai.

91. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad buvo pateisinimas, grindžiamas nacionalinės draudimo apmokestinimo sistemos pobūdžiu ir struktūra, tokiomis ypatingomis aplinkybėmis, kai tam tikrai draudimo sutarčių daliai, kuriai anksčiau buvo taikomas įprastas dydis, buvo taikomas didesnis mokestis [59].

54 — Ten pat, 137 punktas.

55 — Žr. minėtą Sprendimą *British Aggregates prieš Komisiją* (83 punktas).

56 — Minėtas Sprendimas *Portugalija prieš Komisiją* (81 punktas).

57 — 1998 m. gruodžio 10 d. Komisijos pranešimas (24–27 punktai).

58 — Sprendimai Nr. 20/2000 (Nyderlandai) ir Nr. 53/99 (Danija) yra prieinami Komisijos Generalinio sekretoriato svetainėje http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Minėtas Sprendimas *GIL Insurance ir kt.* (C-308/01, Rink. p. I-4777).

92. Vis dėlto sunkumai, susiję su sistemos pobūdžio arba struktūros kriterijumi, kyla iš to, kad jei Teisingumo Teismas mano, jog priemone nukrypstama nuo bendros nacionalinės mokesčių sistemos, priemonė yra laikoma atrankinio pobūdžio. Taigi dėl šios teismų praktikos atsiranda tam tikras *status quo*, kuriam esant jokia priemonė negali būti vertinama kaip pagrįsta sistemos pobūdžiu ir struktūra [60].

93. Šiuo atžvilgiu iš esmės svarbu ne priemonės tikslai, o nacionalinei mokesčių sistemai būdinga logika.

94. DPR Nr. 601/1973 11 straipsnis – tai sudėtinga priemonė, apimanti kelias apmokestinimo galimybes, kuria siekiama gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms nustatyti atskirą apmokestinimą [61].

95. Nors iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad šia nuostata nukrypstama nuo bendros sistemos, nėra visiškai akivaizdu, kad mokesčių lengvatos, skirtos gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms, yra atrankinio pobūdžio. Man atrodo, atvirkščiai, kad, atsižvelgiant į transversalinį minėtų bendrovių pobūdį, t. y. į įvairovę sektorių, kuriuose jos gali veikti, gali būti ginčijamas nagrinėjamos priemonės atrankinis pobūdis. Kad ir kaip būtų, net darant prielaidą, kad šių bendrovių atleidimo nuo mokesčių sistema pagal savo pobūdį *a priori* yra atrankinio pobūdžio, ji gali būti pateisinama sistemos struktūra ir pobūdžiu.

96. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad iš teismų praktikos matyti [62], jog atrankos sąlyga yra tenkinama, jei priemone yra suteikiamas pranašumas, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių faktinė ir teisinė situacija yra panaši, net jei pagalba yra skirta visam ekonomikos sektoriui.

97. Šiuo tikslu iš pradžių reikia išspręsti klausimą, ar kooperatinių bendrovių, siekiančių savitarpio pagalbos tikslų, ir kitų, pelno siekiančių, bendrovių situacija yra panaši. Paskui reikės gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės situaciją tuo atveju, kai taikomas DPR Nr. 601/1973 11 straipsnis, palyginti su kitomis pelno siekiančiomis bendrovėmis ir kitomis kooperatinėmis bendrovėmis.

98. Savo rašytinėse pastabose Komisija nurodė, kad gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės atitinka gryną savitarpio pagalbos modelį, ir pelno siekiančios bendrovės faktinė ir teisinė situacija nėra panaši, kalbant apie

60 — Šiuo klausimu žr. K. Lenaerts „State Aid and Direct Taxation“, *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, p. 305.

61 — Nagrinėjama priemone, atrodo, įgyvendinamas platesnis tikslas, įtvirtintas Italijos mokesčių teisėje, kuriuo siekiama skatinti didinti kooperatinių bendrovių kapitalą, o ne išmokėti dalį pajamų. Žr. B. Stracke, minėtas veikalas, p. 176–183.

62 — Minėti sprendimai *Belgija prieš Komisiją*; *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*; *Heiser*; taip pat *Italija prieš Komisiją*.

sumas, mokamas nariams darbuotojams kaip atlyginimas, įskaitant ir galimus atlyginimo priedus.

99. Šiuo požiūriu jai pritarė Prancūzijos vyriausybė: ji pažymėjo, kad yra logiška skirtingai vertinti bendroves, kurios paskirsto savo pelną savo dalyviams, ir kitus ūkio subjektus, kaip antai kooperatyvai, kurie pagal savo įstatus negali atlikti tokio paskirstymo.

100. Kaip per posėdį pažymėjo *Adige Carni* atstovė, akcininkų arba dalyvių (dalininkų) dalyvavimas kapitalo bendrovėje – tai dalyvavimas, kuris apsiriboja įneštu kapitalu. O kooperatinei bendrovei būdingas savitarpio pagalbos santykis arba abipusiškumo santykis. Skirtingas mokestinis vertinimas grindžiamas šių santykių skirtumu. Be to, pažymėjusi, kad kalbama ne apie dvigubo apmokestinimo problemą, *Adige Carni* atstovė priminė, kad pagal mokesčių sistemos, kuri buvo taikoma tuomet, kai buvo faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje, struktūrą nacionalinės sistemos tikslas buvo vienkartinis pajamų apmokestinimas, apmokestinant arba kooperatyvą, arba jo dalyvį.

101. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, atsižvelgiant į DPR Nr. 601/1973 11 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčių, atrodo, jog neapmokestinamos pajamos neapmokestinamos tiek dalyvio, tiek kooperatinės bendrovės atžvilgiu. Tik tuo atveju, jei kooperatinė bendrovė netenkina kooperatyvams būdingų sąlygų, taikoma bendra juridinių asmenų apmokestinimo sistema.

102. Pagal teisės aktus, taikytinus faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje atsiradimo metu, esminis skirtumas tarp pelno siekiančios bendrovės ir kooperatinės bendrovės yra tai, kad pelno siekiančios bendrovės atveju tas pats apmokestinimas – ar būtų apmokestinamas dalyvis, ar bendrovė – yra susijęs su pelnu, kurį akcininkai gali gauti vėliau, pavyzdžiui, arba skirstant dividendus, arba parduodant akcijas, arba likviduojant įmonę. Taigi pagrįsta manyti, kad kalbama apie tam tikrą avansą pajamų iš kapitalo atžvilgiu.

103. Ideologija, kuria grindžiama sąvoka „shareholder value“ kaip pagrindinis pelno siekiančių kapitalo bendrovių principas, paremta prielaida, kad bendrovės kapitalas ekonomine prasme ir toliau priklauso dalyviams.

104. Beje, pagal savitarpio pagalbos kooperatinėms bendrovėms taikomas civilines nuostatas kooperatinės bendrovės dalyviai negalėtų skirti sau tokios rūšies pelno. Taigi avansas, panašus į tokį, kuris yra galimas kapitalo bendrovėje, neįmanomas. Dalyviai neturi naudos

iš to, kad kooperatinėje bendrovėje kaupiamas kapitalas.

105. Dėl gamybos ir darbo kooperatyvų primintina, kad, laikantis griežtų savitarpio pagalbos pobūdžio sąlygų, DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio 1 dalimi siekiama, kad joje numatytas atleidimas nuo mokesčių būtų netaikomas gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms, kurių apmokestinamosios pajamos sukurtos kitokiais gamybos veiksniais nei dalyvių, kurie turi pareigą dalyvauti bendrovės veikloje, darbu [63]. Jei gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės pajamos gali būti laikomos sukurtomis dalyvių darbu, šios pajamos nėra apmokestinamos.

106. Tokį atvejį sunku įsivaizduoti kalbant apie pelno siekiančius juridinius asmenis, kurie apmokestinami pagal bendras normas, nes, pirma, jie neprivalo dirbti bendrovei ir, antra, tokios bendrovės pelnas gali būti paskirstytas dalyviams.

107. Galiausiai norėčiau atkreipti Teisingumo Teismo dėmesį į kapitalo bendrovių bei gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių situacijų lyginimo problematiką. Šis aspektas man atrodo svarbus, be kita ko, atsižvelgiant į nuomonę, kurią išsakė Komisija, per posėdį teigusi, kad jei dalyvis nėra apmokestinamas, tam, kad nagrinėjama priemonė nebūtų vertinama kaip valstybės pagalba, turi būti apmokestinamos bendrovės pajamos.

108. Kaip jau pažymėjau, DPR Nr. 601/1973 11 straipsniu bandoma įtvirtinti formalų skirtumą tarp „vidaus“ arba savitarpio pagalbos pajamų, sukurtų narių darbu, ir „išorinių“ pajamų, gaunamų iš kapitalo arba iš santykių su trečiaisiais asmenimis, ir pastarosios nėra atleidžiamos nuo mokesčių. Iš esmės pelnui, gautam iš kitų gamybos veiksnių, kuris atitinka faktiškai gautą bendrovės veiklos pelną, DPR Nr. 601/1973 11 straipsnis nėra taikomas.

109. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad daugeliu atvejų kapitalo bendrovės dalyvio įnašas į bendrovės kapitalą nėra laikomas apmokestinamomis bendrovės pajamomis, o bendrovė yra apmokestinama dėl pelno, kuris gaunamas iš šio kapitalo. Įnašas į bendrovę, daromas

63 — Toks įpareigojimas yra būdingas asmenų bendrovėms, kurios daugelyje valstybių narių nėra nepriklausomi apmokestinami subjektai, o bendrovės pajamos priskiriamos dalyviams ir šie yra apmokestinami, net jei pelnas nebuvo jiems paskirstytas. Nepaisant savo teisinio subjektiškumo, kooperatinės bendrovės turi daugelio asmenų bendrovių požymių. Žr. B. Stracke, minėtas veikalas, p. 16–19, ir L. Mannio, minėtas veikalas, p. 69.

natūra, pavyzdžiui, darbu, kapitalo bendrovės atveju taip pat paprastai negalimas.

110. Gamybos ir darbo kooperatinėje bendrovėje viena pagrindinių jos narių pareigų – nuolat prisidėti savo darbu. Pridėtinė bendrovės vertė, sukurta tam tikro bendrovės nario darbu, viršijanti nariams išmokamus atlyginimus, lieka bendrovei. Ekonominiu požiūriu ši pelno dalis, už kurią nėra atlyginama ir kurią dalyvis turi palikti bendrovei, pagal savo pobūdį yra kapitalo įnašas. Vadovaujantis šia logika, ši dalis turi būti atleista nuo mokesčių neapmokestinant bendrovės.

111. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių mokesčių sistema, kuri numatyta visų pirma DPR Nr. 601/1973 11 straipsnyje, negali būti laikoma atrankinio pobūdžio, nes šių bendrovių situacija yra nepanaši nei į pelno siekiančių bendrovių, nei į kitų kooperatinių bendrovių situaciją.

112. Kad ir kaip būtų, nagrinėjami teisės aktai gali būti paaiškinti nacionalinės mokesčių sistemos, taikomos gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms, pobūdžiu arba struktūra. Iš esmės man atrodo, kad mokesčių lengvatos, skirtos gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms, atsiranda tiesiogiai iš Italijos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų.

113. Kadangi, mano nuomone, šiuo atveju nėra tenkinamas bent jau vienas valstybės pagalbos sąvokos kriterijus, atsižvelgiant į tai, kad turi būti tenkinami visi šie kriterijai, nereikia nagrinėti kitų kriterijų, įtvirtintų EB 87 straipsnio 1 dalyje.

114. Tačiau jei Teisingumo Teismas nepritartų mano pasiūlymui, reikėtų išnagrinėti problemas, susijusias su poveikiu valstybių narių tarpusavio prekybai ir galimu konkurencijos iškraipymu. Šiuo atžvilgiu manau, kad Teisingumo Teismo praktikoje yra pateikta pakankamai nuorodų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui [64]. Kad ir kaip būtų, nacionalinis teismas turi įvertinti iš esmės, atsižvelgdamas į aiškinimo elementus, kylančius iš teismų praktikos, ar šiuo atveju dvi minėtos sąlygos yra tenkinamos.

115. Tačiau reikia dar išnagrinėti galimos esamos pagalbos ir *de minimis* principo taikymo klausimą.

64 — Žr. minėtą Sprendimą *Cassa di Risparmio* (140 ir 141 punktai).

VII — Dėl esamos pagalbos ir de minimis sąvokos

A — *Dėl esamos pagalbos sąvokos*

116. Pagal teismų praktiką valstybės pagalbos – esamos ar naujos – sąvoka atitinka objektyvią situaciją. Ši sąvoka negali priklausyti nuo institucijų elgesio ar pareiškimų [65].

117. Savo rašytinėse pastabose Italijos vyriausybė, taip pat *Paint Graphos* ir *Adige Carni* nurodė, kad ypatingos mokesčių priemonės, skirtos kooperatinėms bendrovėms, yra „esama pagalba“, nes ji buvo numatyta pagal Italijos teisės aktus, taikytinus dar iki Romos sutarties įsigaliojimo 1957 m. [66]

118. Italijos vyriausybė pažymėjo, kad pagal teisės aktus, taikytinus iki Romos sutarties įsigaliojimo 1957 m., buvo numatyta mokesčių sistema, pagal kurią kooperatinės bendrovės iš esmės buvo visiškai atleidžiamos nuo mokesčių, paprastai taikomų pelno siekiančioms bendrovėms, ir, suprantama, atleidimas nuo mokesčių buvo taikomas tik savitarpio pagalbos tikslų siekiantiems kooperatyvams, vadovaujantis principu, kuris tuo metu buvo numatytas *Basevi* įstatyme [67].

119. Kaip pažymėjo ir Komisija, pagal nuo 1957 m. galiojančią Italijos teisės sistemą kooperatinės bendrovės turėjo galimybę atimti iš apmokestinamo dydžio visą metinį pelną – apskritai šis pranašumas nuo šios dienos visą laiką mažėjo. Be to, Komisijos tarnybos konstatavo, kad nagrinėjamų priemonių daliniai pakeitimai, padaryti nuo to laiko, kai įsigaliojo EEB sutartis, buvo techninio pobūdžio pakeitimai, siekiant suderinti kooperatyvų apmokestinimo sistemą su bendra mokesčių sistema, iš dalies pakeista 1973, 1986 ir 2004 m. reformomis.

120. Per posėdį *Adige Carni*, *Paint Graphos*, Italijos vyriausybė ir Komisija palaikė teiginį, kad nagrinėjamos priemonės, jeigu jos laikomos pagalba EB 87 straipsnio prasme, yra esama pagalba pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį.

121. Taigi iš pirmo žvilgsnio atrodo pagrįsta manyti, kad tuo atveju, jei nagrinėjamos priemonės atitinka EB 87 straipsnio

65 — 2009 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Komisija prieš Airiją ir kt.* (C-89/08 P, Rink. p. I-11245, 72 punktas).

66 — Žr. Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio b punkto i papunktį.

67 — Iki 2003 m. šis įstatymas įtvirtino mokesčių nuostatas, skirtas patikrinti, ar tenkinama savitarpio pagalbos sąlyga, kuri yra būtina tam, kad būtų taikomos ypatingos mokesčių priemonės, numatytos kooperatinėms bendrovėms.

1 dalies kriterijus, jos gali būti laikomos esama pagalba.

122. Tačiau kadangi, viena vertus, pagal 1954 m. sistemą [68] buvo apmokestinamas tiek turtas, tiek pajamos, o kita vertus, pagal DPR Nr. 601/1973 įtvirtintą sistemą apmokestinamos tik pajamos ir yra nustatytos tam tikros mokesčių lengvatų, susijusių su kooperatinės bendrovės kapitalu, taikymo ribos, manau, kad tik nacionalinis teismas gali bendrai įvertinti galimą minėtų sistemų tęstinumą. Tokiomis aplinkybėmis jis turės patikrinti, be kita ko, ar mokesčių naštos palengvinimas įsigaliojus Romos sutarčiai buvo panašus, ar didesnis, palyginti su tuo, kuris buvo įtvirtintas DPR Nr. 601/1973. Tik jei taip buvo, šiuo atveju buvo kalbama apie esamą pagalbą.

B — *Dėl de „minimis" principo*

123. Savo rašytinėse pastabose *Paint Graphos* iškėlė vadinamosios *de minimis* taisyklės klausimą. Šiuo atžvilgiu ji remiasi Komisijos ataskaitomis ir pranešimais, parengtais 1984–1993 m. [69], ir pažymi, kad, atsižvelgiant, pirma, į įmonių pelno mokesčio dydį ir, antra, į *de minimis* principo taikymo ribas tuo metu, kai buvo parengtos ginčijamos pajamų deklaracijos, išvengto mokesčio dydis, kad ir kaip būtų, bus mažesnis nei ribos, galiojusios tais metais, už kuriuos pateiktos deklaracijos buvo pataisytos.

124. Primintina, kad *de minimis* taisykle tenkinami reikalavimai palengvinti administravimą tiek valstybėms narėms, tiek Komisijos tarnyboms, kad Komisija galėtų savo išteklius skirti atvejams, kurie iš tikrųjų yra svarbūs Europos Sąjungos lygmeniu [70].

125. Net darant prielaidą, kad *de minimis* taisyklė gali būti taikoma nagrinėjamoms kooperatinėms bendrovėms, o tai iš esmės man neatrodo neįmanoma, šio principo veikimas šioje byloje nėra paprastas klausimas, be kita ko, atsižvelgiant į teisės taikymą *ratione temporis*.

126. Šiuo atžvilgiu man atrodo, kad jei nacionalinis teismas nuspręstų, jog teisė į atleidimą nuo mokesčių buvo ginčijama ir todėl

68 — 1954 m. rugpjūčio 6 d. Įstatymas Nr. 603 *Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari*, GURI, Nr. 182, 1954 m. rugpjūčio 11 d.

69 — Žr. XIV ataskaitos dėl 1985 m. konkurencijos politikos 203 dalį *in fine* ir 1996 m. kovo 6 d. Komisijos pranešimą dėl *de minimis* pagalbos (OL C 68, p. 9).

70 — 2002 m. kovo 7 d. Sprendimas *Italija prieš Komisiją* (C-310/99, Rink. p. I-2289, 94 punktas).

nagrinėjamos bendrovės negalėjo iš tikrųjų pasinaudoti mokesčių lengvatomis, priemonės vertinimas kaip *de minimis* pagalbos turėtų būti atliekamas atsižvelgiant į kriterijus, galiojančius tuo metu, kai bus galutinai nustatytas šių lengvatų, kaip valstybės pagalbos, pobūdis, ir pagal Reglamentą Nr. 1998/2006 apskaičiuota įmonei suteikta mokesčių lengvata.

127. Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad bendrovės jau buvo atleistos nuo mokesčių, o tai atrodo neįmanoma, atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjamas apmokestinimas teisiniu požiūriu neįsigaliojo, tikrinama turėtų būti atliekamas atsižvelgiant į kriterijus, nustatytus Komisijos pranešimuose, kurie buvo taikytini faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje metu.

VIII — Išvada

128. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, Teisingumo Teismui siūlau:

— pripažinti, kad *Corte suprema di cassazione* pateikti prejudiciniai klausimai yra nepriimtini,

— subsidiariai pripažinti priimtinu tik pirmąjį prejudicinį klausimą ir atsakyti į jį taip, kad tokia, kaip antai DPR Nr. 601/1973 11 straipsnyje numatytoji, gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių mokesčių sistema, kuria, kalbant apie formalų taikymą, siekiama atleisti nuo mokesčių pajamas, atitinkančias bendrovės pelną, gautą iš dalyvių darbo, negali būti laikoma valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, nes ji kyla tiesiogiai iš kooperatinių bendrovių apmokestinimui taikytinos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų.