OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO NIILA JÄÄSKINENA przedstawiona w dniu 8 lipca 2010 r.[1]

1. Sąd krajowy, w ramach niniejszych spraw, zwrócił się do Trybunału z serią pytań dotyczących przede wszystkim kwestii, czy krajowy system podatkowy dotyczący ulg podatkowych przyznanych spółdzielniom produkcyjnym i spółdzielniom pracy może zostać uznany za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE[2].

2. Pytania prejudycjalne zostały zadane w ramach trzech sporów, których przedmiotem jest, po pierwsze, odmowa przyznania przez włoskie organy podatkowe spółdzielniom Paint Graphos scarl (zwanej dalej „Paint Graphos") i Adige Carni scarl (w likwidacji) (zwanej dalej „Adige Carni") prawa do ulg podatkowych, z których spółdzielnie produkcyjne korzystały wcześniej na podstawie prawa włoskiego oraz, po drugie, problematyka osobistego opodatkowania M. Franchetta, który zaskarżył decyzje krajowych organów podatkowych w sprawie korekty jego zeznań podatkowych o dochodach za lata 1984-1988.

3. Na wstępie należy podkreślić, że istnieją poważne wątpliwości, czy niniejsze odesłania prejudycjalne można uznać za dopuszczalne. Najpoważniejszy problem w tym zakresie stanowi bowiem ograniczona liczba informacji przedstawionych Trybunałowi w porównaniu z doniosłością problematyki, którą ma się on zająć. Trybunał został bowiem poproszony o dokonanie analizy w szczególności przepisów podatkowych odnoszących się do spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy.

4. Gdyby Trybunał postanowił mimo to odpowiedzieć na postawione mu pytania, które należy przeformułować, niniejsze postępowanie będzie stanowiło interesującą możliwość dokonania analizy zakresu pojęć korzyści i selektywności krajowych przepisów dotyczących opodatkowania spółdzielni. W tym zakresie pojawia się w szczególności problematyka dotycząca stosowania kryterium uzasadnienia opartego na logice systemu krajowego oraz odnosząca się do analizy rozwiązań przyjętych przez włoskiego ustawodawcę w krajowym systemie podatków bezpośrednich.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Ponieważ spór przed sądem krajowym dotyczy wykładni dekretu z dnia 29 września 1973 r., odniesienia do postanowień traktatu WE podawane będą z zastosowaniem numeracji obowiązującej przed wejściem w życie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

I — Ramy prawne

A — *Prawo Unii*

5. Artykuł 87 ust. 1 WE stanowi :

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym traktacie, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi".

6. Artykuł 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE (Dz.U. L 83, s. 1) ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszego rozporządzenia:

1) »pomoc« oznacza każdy środek spełniający wszystkie kryteria ustanowione w art. 92 ust. 1 traktatu;

2) »istniejąca pomoc« oznacza:

a) i) […] każdą pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie traktatu w odpowiednich państwach członkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualną, jakie zostały wprowadzone w życie przed i nadal stosowane po wejściu w życie traktatu;

b) […]".

B — *Prawo krajowe*

7. Z niepełnych informacji zawartych w aktach spraw wynika, że włoskie spółdzielnie podlegały, w okresie wystąpienia zdarzeń będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym, po pierwsze, podatkowi dochodowemu od osób prawnych (imposta sul reddito delle persone giuridiche, zwanemu dalej „IRPEG") oraz, po drugie, lokalnemu podatkowi dochodowemu (imposta locale sui redditi, zwanemu dalej „ILOR"). W latach 1977-2004 ogólne opodatkowanie spółek kapitałowych [3] we Włoszech oparte

3 — Spółdzielnie są we Włoszech uznawane za spółki kapitałowe, a nie, jak w wielu innych systemach prawych państw członkowskich, za zrzeszenia osób. Wcześniej, przed przyjęciem we Włoszech szczególnych uregulowań dotyczących spółdzielni, podmioty te były traktowane raczej jako spółki z kapitałem zmiennym. Zobacz W. Klingberg, *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, s. 49-50.

było na zasadzie pojedynczego opodatkowania, czego wyrazem było wprowadzenie ulg podatkowych dla udziałowców tych spółek. Zgodnie z tym systemem podatkowym, zyski spółki były opodatkowane na poziomie spółki według mającej zastosowanie do niej stawki, zaś zyski przekazywane wspólnikom/akcjonariuszom podlegały opodatkowaniu według progresywnych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych. Udziałowcy, którym przysługiwały ulgi podatkowe w wysokości podatku należnego od spółki, musieli odprowadzać różnicę między podatkiem naliczonym według stawki mającej zastosowanie do spółki a podatkiem naliczonym według stawki progresywnej mającej zastosowanie do opodatkowania ich dochodów osobistych [4].

8. Pragnę dodać, że z akt spraw wynika, iż niektóre szczegółowe przepisy podatkowe mające zastosowanie do przedsiębiorstw spółdzielczych zostały uzasadnione ich samopomocowym charakterem, co oznacza, że przedsiębiorstwa te mają ograniczoną możliwość przekazywania członkom swoich zysków lub majątku.

9. Artykuł 11 dekretu prezydenta republiki nr 601 z dnia 29 września 1973 r. w sprawie przepisów dotyczących ulg podatkowych w brzmieniu obowiązującym w latach od 1984 do 1993 (zwanego dalej „dekretem nr 601/1973") [5], zatytułowany „Spółdzielnie produkcyjne i pracy", stanowił, że:

„1. Dochody spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy oraz konsorcjów tych spółdzielni są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych oraz lokalnego podatku dochodowego, jeżeli wysokość wynagrodzeń faktycznie wypłacanych członkom świadczącym pracę w sposób ciągły, co obejmuje kwoty pieniężne wymienione w ostatnim paragrafie, jest równa co najmniej 60% całkowitej wysokości wszystkich pozostałych kosztów, z wyłączeniem kosztów surowców i dostaw. Jeżeli wysokość wynagrodzeń jest niższa niż 60%, lecz nie niższa niż 40%, całkowitej wysokości pozostałych kosztów, wysokość podatku dochodowego od osób prawnych oraz lokalnego podatku dochodowego ulega obniżeniu o połowę.

2. Przepisy poprzedniego ustępu mają zastosowanie do spółdzielni produkcyjnych z zastrzeżeniem spełnienia przez członków tych spółdzielni wszystkich przesłanek przewidzianych dla członków spółdzielni pracy, wymienionych w art. 23 dekretu ustawodawczego […] prezydenta tymczasowego [nr 1577] z 14 grudnia 1947 r., wraz z późniejszymi zmianami.

3. W ramach obliczania dochodu spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy oraz konsorcjów tych spółdzielni, możliwe jest odliczenie od tego dochodu kwot pieniężnych wypłacanych zatrudnionym członkom tytułem dodatków do wynagrodzenia, w granicach bieżących wynagrodzeń powiększonych o 20%".

4 — Zgodnie z systemem mającym aktualnie zastosowanie do spółek kapitałowych, spółki te podlegają podatkowi od dochodów spółek (imposta sul reddito delle societa, zwanemu dalej „IRES"), który jest podatkiem proporcjonalnym, mającym zastosowanie według stałej stawki. Udziałowcy płacą podatek dochodowy od osób fizycznych (imposta sul reddito delle persone fisiche), który jest podatkiem progresywnym od wypłacanych im dywidend lub zysków, i wynosi 40% uzyskiwanych przez wspólników dochodów. Aby natomiast wyeliminować podatek kaskadowy, z podatku zwolnione są wypłacane wspólnikom dywidendy lub zyski w wysokości 60%.

5 — Dodatek zwyczajny do GURI nr 268 z dnia 16 października 1973 r., s. 3.

10. Artykuł 14 [dekretu nr 601/1973], zatytułowany „Warunki stosowania ulg", miał następujące brzmienie:

„1. Ulgi podatkowe przewidziane w niniejszym tytule mają zastosowanie do tych spółdzielni oraz ich konsorcjów, które prowadzą działalność w oparciu o zasady samopomocy określone w prawie krajowym, i są wpisane do rejestru prefektury lub do ogólnego rejestru spółdzielni.

2. Wymóg posiadania charakteru samopomocowego uważa się za spełniony, jeżeli statut spółdzielni wyraźnie wymienia warunki przewidziane w art. 26 dekretu ustawodawczego prezydenta tymczasowego nr 1577 z dnia 14 grudnia 1947 r., wraz z późniejszymi zmianami, oraz nie przewiduje możliwości odstąpienia od nich, a także jeżeli zostanie stwierdzone, iż warunki te były rzeczywiście przestrzegane w danym roku podatkowym oraz w ciągu pięciu lat poprzedzających lub, jeżeli w danym wypadku okres ten jest krótszy niż pięć lat, w okresie, który upłynął od dnia przyjęcia statutu.

3. Kontrola warunków stosowania ulg podatkowych sprawowana jest przez organy podatkowe, w porozumieniu z ministrem pracy i innymi organami nadzoru".

II — Okoliczności faktyczne postępowań przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

A — *Sprawa C-78/08*

11. W następstwie kontroli przeprowadzonych przez Guardia di Finanza, organ podatkowy miasta Matera poinformował Paint Graphos, spółdzielnię prawa włoskiego, o decyzji ustalającej w sprawie korekty dla celów IRPEG i ILOR kwoty dochodu za rok 1993. Decyzją tą organ podatkowy odmówił wspomnianej spółce prawa do ulg podatkowych przewidzianych w art. 11, 12 i 14 dekretu nr 601/1973. W następstwie serii odwołań wniesionych zarówno przez Paint Graphos, jak i Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle entrate, niniejsza sprawa jest obecnie zawisła przed sądem krajowym.

B — *Sprawa C-79/08*

12. Decyzją podatkową z dnia 8 czerwca 1999 r. organ podatkowy miasta Rovigo powiadomił spółdzielnię prawa włoskiego Adige Carni o wygaśnięciu prawa do ulg podatkowych przewidzianych w art. 10 i nast. dekretu nr 601/1973, o podwyższeniu jej dochodu podlegającego opodatkowaniu za rok 1993

oraz o podwyższeniu w konsekwencji IRPEG i ILOR. Organ podatkowy zakwestionował w szczególności faktury wystawione za transakcje, które, jego zdaniem, nie miały miejsca. Ponieważ w opinii tego organu odpowiadająca tym fakturom kwota pieniężna była dochodem, który nie został jako taki zaksięgowany przez Adige Carni, organ podatkowy twierdzi, że wspomniana spółka wypłaciła ją swym członkom z naruszeniem art. 11 dekretu nr 601/1973. W następstwie serii odwołań Adige Carni wniosła skargę kasacyjną, podnosząc w szczególności brak lub niewystarczające uzasadnienie odmowy prawa do spornych ulg podatkowych.

14. Ministero delle Finanze domaga się w postępowaniu kasacyjnym stwierdzenia nieważności decyzji Commissione tributaria centrale, która, bez zbadania istoty argumentów podnoszonych przez M. Franchetta, uznała, że spółdzielni nie można było odmówić prawa do ulg podatkowych bez uprzedniego uzyskania obowiązkowej opinii ministra pracy. Ministero delle Finanze podnosi w szczególności, że naruszony został art. 14 dekretu nr 601/1973, gdyż decyzja podatkowa skierowana była do członka spółdzielni, a nie do niej samej, co oznacza, że uzyskanie opinii ministra pracy nie było konieczne.

C — *Sprawa C-80/08*

D — *Pytania prejudycjalne*

13. Organ podatkowy miasta Monfalcone dokonał korekty zeznań podatkowych M. Franchetto za lata 1984-1988 powołując się na okoliczność, że jako członek spółdzielni prawa włoskiego Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., której przedmiotem działalności jest hodowla i sprzedaż mięczaków, prowadził on działalność na rynku samodzielnie, podczas gdy spółdzielnia, w imieniu której były wystawiane faktury kupna i sprzedaży, pobierała w odniesieniu do każdorazowej sprzedaży prowizję od każdej świadczonej usługi, zaś środki uzyskane z podwyższonej wskutek tego ceny przekazywała wspólnikom, zamiast przekazywać je na przewidziane w tym celu rezerwy.

15. Według Corte suprema di cassazione (włoskiego sądu kasacyjnego), aby dokonać weryfikacji zgodności z prawem Unii ulg podatkowych, z których korzystają spółdzielnie w przeciwieństwie do spółek o celu zarobkowym, należy określić, czy okoliczność iż omawiane podmioty uzyskują oszczędności podatkowe, stanowi bezprawną pomoc państwa, co oznaczałoby, w związku z bezpośrednim skutkiem art. 88 ust. 3 WE, że na władzach krajowych spoczywa obowiązek, również sądowy, zaprzestania stosowania omawianego systemu krajowego oraz nakazania zwrotu otrzymanej pomocy. Sąd krajowy zastanawia się również, czy wykorzystanie formy spółdzielni może stanowić nadużycie prawa.

16. W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy środki przewidujące ulgi podatkowe dla spółdzielni na mocy art. 10, 11, 12, 13 i 14 dekretu [nr 601/1973] są zgodne z przepisami o ochronie konkurencji i czy, w niniejszej sprawie, stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 87 […] WE, w szczególności wobec istnienia nieodpowiedniego systemu kontroli i korygowania nadużyć, przewidzianego w dekrecie ustawodawczym prezydenta tymczasowego nr 1577 [z dnia 14 grudnia 1947 r.]?

2) [W] szczególności dla celów kwestii uznania spornych środków w postaci ulg podatkowych za pomoc państwa, czy środki te można uznać za proporcjonalne do celów wyznaczonych przedsiębiorstwom spółdzielczym; czy ocena proporcjonalności może dotyczyć – oprócz poszczególnych środków – przywileju ustanowionego przez ogół środków, z wynikającą z tego zmianą warunków konkurencji?

3) Zważywszy, w celu odpowiedzi na poprzednie pytania, na okoliczność, że system kontroli został poważnie osłabiony przez późniejszą reformę prawa spółek, w szczególności w odniesieniu do spółdzielni opartych na przeważającej, a nie całkowitej zasadzie wzajemności [samopomocy], w świetle ustawy nr 311 z 2004 r.

4) [N]iezależnie od możliwości uznania omawianych środków ustanawiających ulgi za pomoc państwa, czy wykorzystanie formy spółki spółdzielczej, również w braku oszustwa lub pozorności, może zostać uznane za nadużycie prawa, gdy zastosowanie tej formy ma wyłącznie lub głównie na celu uzyskanie oszczędności podatkowych?”

III — Postępowanie przed Trybunałem

17. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w sekretariacie Trybunału w dniu 25 lutego 2008 r.

18. Uwagi na piśmie złożyły Paint Graphos i Adige Carni, rząd włoski, hiszpański i francuski oraz Komisja Wspólnot Europejskich.

19. Paint Graphos, Adige Carni, M. Franchetto, rządy włoski, hiszpański i francuski, Komisja oraz Urząd Nadzoru EFTA wzięły

udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 11 marca 2010 r. [6]

IV — W przedmiocie dopuszczalności pytań prejudycjalnych

A — *Uwagi stron*

20. Paint Graphos i Adige Carni oraz rząd włoski proponują, aby Trybunał uznał pytania prejudycjalne za niedopuszczalne. Komisja twierdzi, że Trybunał powinien uznać, iż nie jest właściwy do rozpatrzenia pytań prejudycjalnych zadanych mu przez sąd krajowy.

21. U podstaw tej argumentacji leży, po pierwsze, twierdzenie o braku wystarczających informacji dotyczących ram prawnych i okoliczności faktycznych spraw będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym, oraz, po drugie, twierdzenie o braku jasnego uzasadnienia znaczenia zadanych pytań. Strony mają bowiem wątpliwości co do przydatności odpowiedzi Trybunału dla rozstrzygnięcia zawisłych przed sądem krajowym sporów, a także powołują się na przedwczesny, hipotetyczny, a nawet fikcyjny charakter zadanych Trybunałowi pytań.

22. W każdym razie Komisja oraz rząd włoski i hiszpański uważają, że trzy pierwsze pytania są niedopuszczalne, gdyż odnoszą się one do przepisów krajowych, które nie mają zastosowania do sporów będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym. Według Komisji to samo tyczy się pytania czwartego, gdyż działania zmierzające do uzyskania ulg podatkowych nie są kwestią, która powinna być rozpatrywana na gruncie prawa wspólnotowego, lecz wyłącznie na gruncie prawa krajowego, a ponadto wspólnotowa zasada nadużycia prawa nie ma tu zastosowania.

23. Wreszcie podniesiona została także problematyka wyłącznej kompetencji Komisji do orzekania w kwestii zgodności pomocy państwa ze wspólnym rynkiem. Komisja uważa w związku z tym, że pytanie drugie również jest niedopuszczalne.

B — *Ocena w przedmiocie dopuszczalności przedstawionych pytań*

24. Na wstępie muszę zaznaczyć, że w odniesieniu do skierowanych do Trybunału w ramach niniejszego postępowania odesłań prejudycjalnych pojawiają się istotne wątpliwości co do ich dopuszczalności.

25. Po pierwsze, zwięzłość postanowień odsyłających utrudnia zrozumienie zarówno szczegółów omawianego systemu krajowego, jak i okoliczności faktycznych sporów

6 — W załączniku do wezwania na rozprawę strony zostały poproszone o skupienie swoich wystąpień na kwestii, czy i, w danym wypadku, na jakich warunkach ulgi podatkowe, takie jak ulgi będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mogą stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Na rozprawie rządowi włoskiemu zadano także pytanie dotyczące aspektu sprawy odnoszącego się do istniejącej pomocy.

będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym. Informacje przedstawione przez sąd krajowy oraz poszczególne materiały dołączone do akt przez strony, które przedstawiły swe uwagi, stwarzają raczej wrażenie, że brzmienie przepisów prawa krajowego w omawianej kwestii jest niejasne. Trybunałowi nie dostarczono ponadto precyzyjnych informacji dotyczących opodatkowania przedsiębiorstw mających inną formę prawną niż spółdzielnie, choć informacje takie są niezbędne dla dokonania oceny porównywalności sytuacji, co jest nierozerwalnie związane z pojęciami korzyści i selektywności, stanowiącymi kluczowe składniki pojęcia pomoc państwa.

26. Po drugie, jeszcze bardziej niejasna jest kwestia istnienia związku między prawem Unii a sprawami rozpatrywanymi przez sąd krajowy. Mając na względzie przedmiot i charakter sporów rozpatrywanych przez sąd krajowy, trudno jest dokładnie zrozumieć, w jaki sposób odpowiedź Trybunału może być pomocna dla rozstrzygnięcia sporów zawisłych przed tym sądem. Sprawy te dotyczą bowiem ważności kontroli przeprowadzanych przez organy podatkowe, zaś przedstawione pytania dotyczą kwestii ewentualnej kwalifikacji korzyści podatkowej w świetle art. 87 WE. Pragnę także zauważyć, że Paint Graphos podniosła, iż zawisłe postępowania dotyczą przepisów odnoszących się do kontroli dochodów, a nie do charakteru lub zgodności stawek podatkowych z przepisami prawa wspólnotowego.

27. Jeśli chodzi o przypadek M. Franchetta, należy ponadto stwierdzić, że omawiany spór krajowy nie dotyczy problematyki opodatkowania przedmiotowej spółdzielni, lecz problematyki podatku od dochodów osobistych. Wbrew treści postanowienia odsyłającego wydaje się, że spółdzielnia, której członkiem jest M. Franchetto, nie jest spółdzielnią pracy wskazaną w art. 11 dekretu nr 601/1973, lecz drobną spółdzielnią rybołówczą, do której odnosi się art. 10 wspomnianego dekretu; znaczenie tej okoliczności nie zostało w wystarczający sposób wyjaśnione w postępowaniu przed sądem krajowym.

28. Po trzecie, sąd krajowy zastanawia się nad problematyką proporcjonalności środków krajowych w stosunku do przypisanych spółdzielniom celów, które wydają się być zdefiniowane przez krajowy porządek prawny. Analiza kryteriów dotyczących równowagi między interesami chronionymi przez krajowe środki podatkowe a zakłóceniami konkurencji wymaga zbadania zgodności ewentualnej pomocy państwa ze wspólnym rynkiem.

29. Po czwarte, jeśli chodzi o pytanie trzecie, stanowi ono raczej refleksję lub komentarz, który nie powinien być traktowany jako odrębne pytanie.

30. Pragnę wreszcie zauważyć, że pytanie czwarte należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa krajowego, co oznacza, że Trybunał nie jest właściwy do udzielenia na nie odpowiedzi. Sąd krajowy zastanawia się bowiem, jaki jest związek między wykorzystaniem formy prawnej spółdzielni a osiąganiem korzyści podatkowych.

31. Mając na uwadze powyższe trudności wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy żądana wykładnia prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybunałowi nie przedstawiono okoliczności faktycznych i prawnych koniecznych do tego, aby mógł odpowiedzieć na zadane mu pytania w użyteczny sposób [7].

32. Sąd krajowy powinien bowiem wskazać dokładne powody, dla których zastanawia się nad wykładnią i ważnością pewnych przepisów prawa Unii. W związku z tym Trybunał orzekł, że niezbędne jest, aby sąd krajowy przedstawił minimalne chociażby wyjaśnienie powodów wyboru przepisów wspólnotowych, o których dokonanie wykładni lub oceny ważności się zwraca, jak również istniejącego według tego sądu związku między tymi przypisami i ustawodawstwem krajowym mającym zastosowanie do rozpatrywanego przez niego sporu [8].

33. Trybunał nie może ponadto wypowiadać się w przedmiocie zgodności przepisów krajowych z prawem Unii [9]. W kompetencjach Trybunału nie leży również orzekanie w przedmiocie zgodności środka pomocy państwa lub systemu pomocy ze wspólnym rynkiem. Ocena zgodności pomocy ze wspólnym rynkiem należy bowiem do wyłącznych kompetencji Komisji Europejskiej, działającej pod kontrolą sądu Unii [10]. Trybunał nie ma również właściwości w zakresie oceny okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym lub stosowania względem przepisów lub sytuacji krajowych norm prawa Unii, których wykładni dokonał. Kwestie te należą bowiem do wyłącznej kompetencji sądów krajowych [11].

34. Wobec powyższego skierowane do Trybunału pytania należy w całości uznać za niedopuszczalne.

35. Jeżeli Trybunał uznałby jednak, że nie należy podzielać tak radykalnej opinii, proponuję, aby analizie poddać jedynie pierwsze pytanie prejudycjalne.

36. Wydaje się, że Corte suprema di cassazione przyjmuje w tym względzie hipotezę, zgodnie z którą nawet jeżeli omawiane spółdzielnie miałyby prawo do ulg podatkowych, nie mogłyby z nich skorzystać, gdyż ulgi te stanowią bezprawną pomoc państwa.

7 — Wyroki z dnia 16 lipca 1992 r. w sprawie C-343/90 Lourenço Dias, Rec. s. I-4673, pkt 20, a także z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 — Wyrok z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 EKW i Wein & Co, Rec. s. I-1157, pkt 52.

9 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

10 — Zobacz wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-237/04 Enirisorse, Zb.Orz. s. I-2843, pkt 23.

11 — Zobacz wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-451/03 Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Zb.Orz. s. I-2941, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo.

37. W swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a w szczególności w pytaniu pierwszym, sąd krajowy pragnie poddać ocenie Trybunału kwestię zgodności z prawem Unii przepisów krajowego systemu podatkowego odnoszących się do spółdzielni. W tym względzie sąd krajowy dokonuje szczegółowego opisu rozwoju włoskiego prawa podatkowego dotyczącego omawianej problematyki, którego przepisy w większości nie mają zastosowania do sporów będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym, odwołując się jednocześnie zarówno do orzecznictwa Trybunału, jak i rozmaitych komunikatów Komisji w sprawie stosowania wytycznych dotyczących pomocy państwa w odniesieniu do krajowych przepisów podatkowych.

38. Nawet jeżeli Trybunał nie jest właściwy, by na podstawie art. 234 WE rozstrzygać w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni zasad dotyczących prawa wewnętrznego [12], to właściwość Trybunału obejmuje dostarczenie sądowi krajowemu wszelkich wskazówek dotyczących wykładni prawa unijnego, które mogą temu sądowi pozwolić na dokonanie oceny zgodności przepisu prawa krajowego z tym prawem w celu rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy [13]. W dziedzinie pomocy państwa Trybunał może w szczególności dostarczyć sądowi krajowemu elementy wykładni pozwalające na określenie, czy przepis krajowy może być zakwalifikowany jako pomoc państwa w rozumieniu prawa Unii [14].

39. W niniejszej sprawie, mając na uwadze przedstawione przez sąd krajowy okoliczności faktyczne i prawne, uważam że słusznie można uznać, iż Trybunał posiada wystarczające informacje, by móc częściowo rozstrzygnąć wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, po przeformułowaniu pierwszego przedłożonego mu pytania [15] w taki sposób, by Trybunał mógł wypowiedzieć się w przedmiocie kryteriów pojęcia pomoc państwa w świetle omawianego systemu podatkowego. W rezultacie tej analizy sąd krajowy będzie musiał, mając na uwadze wskazówki Trybunału, rozstrzygnąć kwestię, czy ewentualne ulgi podatkowe adresowane do spółdzielni mogą stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

40. Ponadto dokonując przeformułowania pytania, należy ograniczyć się do przepisów krajowych, które mają zastosowanie do sporów zawisłych przed sądem krajowym. Ponieważ sąd krajowy potwierdził w trzech postanowieniach odsyłających, że dotyczą one spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, proponuję zatem, by analizę pierwszego pytania prejudycjalnego ograniczyć jedynie do art. 11 dekretu nr 601/1973.

41. Pragnę wreszcie zauważyć, że Trybunał wyraźnie wskazał, iż, zgodnie z opinią Komisji, sądy krajowe są władne do dokonywania

12 — Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-341/94 Allain, Rec. s. I-4631, pkt 11.

13 — Zobacz ww. wyroki w sprawie Enirisorse, pkt 24, a także w sprawie Transportes Urbanos y Servicios Generales, pkt 23.

14 — Zobacz wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-140/09 Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA, Zb.Orz. s. I-5243, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Wyroki z dnia 8 marca 2007 r. w sprawie C-45/06 Campina, Zb.Orz. s. I-2089, pkt 30; z dnia 23 września 2008 r. w sprawie C-427/06 Bartsch, Zb.Orz. s. I-7245, pkt 31, a także z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-350/07 Kattner Stahlbau, Zb.Orz. s I-1513, pkt 24.

wykładni pojęcia pomocy państwa [16]. W konsekwencji, jeżeli sąd krajowy ma wątpliwości jak należy interpretować to pojęcie, może on się zwrócić do Trybunału. Współpraca między sądami krajowymi i Trybunałem nie powinna jednakże prowadzić do zaburzenia równowagi kompetencji powierzonych instytucjom Unii. Rola, jaką sąd krajowy sprawuje w dziedzinie badania zgodności z prawem Unii, jest jedynie pomocnicza względem działań, do podejmowania których uprawniona jest Komisja.

V — Uwagi wstępne w przedmiocie spółdzielni

A — *W przedmiocie charakterystycznych cech spółdzielni i systemu podatkowego, który ma do nich zastosowanie*

42. Spółdzielnie są zrzeszeniami osób fizycznych lub prawnych, charakteryzującymi się szczególnym charakterem osobowym (intuitu personae), do których stosuje się szczególne zasady funkcjonowania, m.in. zasadę demokratycznej struktury i kontroli oraz zasadę podziału zysku netto za rok obrotowy na zasadzie słuszności [17].

43. Szczególny charakter spółdzielni ma odzwierciedlenie w pojęciu samopomocy, która może być realizowana w dwojaki sposób, tj. za pomocą korzyści osiąganych bezpośrednio i korzyści odroczonych w czasie, czyli w formie zwrotu części ceny nabytych towarów. Spółdzielnie mają także prawo do rozróżniania dochodów osiąganych z transakcji członków ze spółdzielnią od dochodów osiąganych z transakcji z osobami trzecimi [18].

44. W ramach przeprowadzanych przez spółdzielnię transakcji z jej członkami, osiągane dochody są dzielone między członków na dwóch etapach. Źródłem korzyści bezpośrednich jest cena zapłacona przez wspólnika lub zniżka, którą wspólnik ten uzyskuje podczas zakupu danego towaru. Korzyści odroczone są osiągane poprzez zwrot części ceny nabytych towarów, w formie okresowej wypłaty przez spółdzielnię swoim członkom kwot proporcjonalnych do ich wkładów spółdzielczych i subskrybowanego przez nich kapitału.

45. Przewidziany dla spółdzielni system podatkowy jest ściśle powiązany ze strukturą ich kapitału i systemem ekonomicznym, który stanowi podstawę jej funkcjonowania.

16 — Wyroki z dnia 22 marca 1977 r. w sprawie 78/76 Steinike & Weinlig, Rec. s. 595, pkt 14; z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-354/90 Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Rec. s. I-5505, pkt 10; z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94 SFEI i in., Rec. s. I-3547, pkt 49, a także z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-368/04 Transalpine Ölleitung in Österreich, Zb.Orz. s. I-9957, pkt 39.

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

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

Można z tego wywnioskować, że spółdzielnie funkcjonują na podstawie odrębnych reguł prawnych i ekonomicznych.

46. Mnogość rozwiązań przyjętych w różnych państwach członkowskich w zakresie opodatkowania dochodów spółdzielni świadczy o tym, że kwestia ta jest skomplikowana [19]. W piśmiennictwie wspomina się również, że owa „różnorodność" odnoszących się do spółdzielni przepisów podatkowych stanowi odzwierciedlenie „różnorodności" odnoszących się do nich przepisów prawa cywilnego. Różnorodność ta wydaje się konieczna, aby spółdzielnie mogły realizować swoje cele, które mimo rosnącej konkurencji między spółdzielniami a innymi podmiotami pozostają odmienne niż w przypadku spółek działających w celu zarobkowym [20].

47. A zatem w niektórych systemach krajowych do spółdzielni mają zastosowanie ogólne przepisy dotyczące opodatkowania spółek [21]. W innych państwach członkowskich spółdzielnie korzystają z ulg podatkowych, które przekładają się, po pierwsze, na system „przejrzystości", którego podstawą jest odpowiedzialność członków spółdzielni za jej wyniki oraz, po drugie, na zwolnienie od podatku jedynie wyników transakcji dokonywanych z członkami spółdzielni, którzy sami zobowiązani są do zapłaty podatku od uzyskanych dochodów osobistych [22]. W niektórych systemach krajowych przewidziano możliwość dokonywania odliczeń zwrotów części ceny nabytych towarów od podstawy opodatkowania [23]. Istnieje wreszcie możliwość traktowania wypłaconych członkom dochodów jak dywidendy, co skutkuje zastosowaniem do nich niższej stawki podatku [24].

48. Opodatkowanie spółdzielni często jest połączone z obowiązkiem przestrzegania właściwego dla tego rodzaju przedsiębiorstw sposobu funkcjonowania. Spółdzielnie niewywiązujące się z tego obowiązku ponoszą istotne konsekwencje podatkowe. W związku z tym często niełatwo jest dostrzec różnice między zasadami, jakim podlega opodatkowanie spółdzielni, a ogólnymi zasadami opodatkowania spółek kapitałowych, co utrudnia stwierdzenie, czy różnice te wynikają z celu wspierania spółdzielni, czy też ze szczególnego charakteru tych podmiotów [25].

49. We Włoszech spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy rozwinęły się, z jednej strony, jako forma współpracy rzemieślników – pierwsza została założona w 1855 r. przez

19 — Aby zapoznać się z problematyką opodatkowania spółdzielni w państwach członkowskich UE-12 zob. B. Stracke, *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — R. Lolli, Social Cooperatives in the Context of Recent italian Regulation, w: *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxembourg, 2009, s. 89.

21 — M.P. Alguacil Marí, Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato, w: *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), s. 51-79. Autor zalicza do tej grupy Irlandię oraz większość spółdzielni w Austrii i Grecji.

22 — M.P. Alguacil Marí, op.cit., zalicza do tej kategorii w szczególności Republikę Portugalii, jeśli chodzi o spółdzielnie konsumentów, Republikę Federalną Niemiec i Republikę Grecji, w zakresie spółdzielni rolnych i Republikę Włoską, w zakresie spółdzielni rolnych i rybołówczych.

23 — M.P. Alguacil Marí, op.cit., zalicza do tej kategorii w szczególności Republikę Federalną Niemiec, Królestwo Danii, Republikę Finlandii oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

24 — M.P. Alguacil Marí, op.cit., zalicza do tej grupy w szczególności Republikę Portugalii i Republikę Hiszpanii.

25 — Zobacz L. Mannio, *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, s. 73.

producentów szkła w mieście Altare – oraz, z drugiej strony, jako forma organizacji zrzeszającej niewykwalifikowanych robotników fizycznych. Te ostatnie były zakładane – po raz pierwszy w 1883 r. w Rawennie – w celu poprawy dostępu do zatrudnienia dla członków dotkniętych bezrobociem strukturalnym lub sezonowym, z początku w sektorze budowlanym, a później także w różnych innych sektorach gospodarki. Pragnę w tym względzie zauważyć, że we Włoszech spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy działające w sektorze rolniczym czy w sektorze rybołówstwa odróżnia się od spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy działających w innych sektorach [26].

50. W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w świetle przepisów włoskich obowiązujących w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla postępowań zawisłych przed sądem krajowym spółdzielnie miały prawo do całkowitych lub częściowych zwolnień z szerokiego zakresu podatków w celu realizacji szczególnego celu gospodarczego, wskazanego w art. 45 konstytucji Włoch szczególnego celu gospodarczego, przejawiającego się w funkcji socjalnej i w samopomocowym charakterze spółdzielczości.

51. Należy wspomnieć, że zgodnie z art. 26 dekretu tymczasowego prezydenta państwa nr 1557 z 14 grudnia 1947 r. (zwanego dalej „ustawą Basevi"), obowiązek posiadania charakteru samopomocowego uznaje się za spełniony jeżeli statut spółdzielni zawiera następujące postanowienia: po pierwsze, zakaz wypłacania dywidend wyższych od stopy odsetek ustawowych mającej zastosowanie do rzeczywiście wpłaconego kapitału, po drugie, zakaz podziału między członków rezerw w okresie istnienia spółdzielni i po trzecie, w przypadku likwidacji spółdzielni, podział całkowitego majątku pomniejszonego o wysokość wpłaconego kapitału i ewentualnej dywidendy, na cele użyteczności publicznej o charakterze samopomocowym.

52. Jak zatem podkreśla sąd krajowy, spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy charakteryzuje to, że ich członkami są przedsiębiorcy i pracownicy. W tychże spółdzielniach, jak w przypadku spółdzielni będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym, członkowie wykonują swoją działalność zawodową w ramach spółdzielni, a wypracowane dzięki ich pracy nadwyżki mogą być przekazywane tytułem dodatku do wynagrodzenia [27].

53. Zgodnie z informacjami dostarczonymi przez strony, które w ramach niniejszego postępowania przedstawiły swoje uwagi, podstawa opodatkowania spółdzielni jest określana w ten sam sposób jak w przypadku podstawy opodatkowania przedsiębiorstw niebędących spółdzielniami. Podstawę tę

26 — Więcej na temat historii spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy we Włoszech w W. Klingberg, op.cit., s. 21-27. Przyjęte w 1911 r. ustawodawstwo przewidywało specjalny system mający zastosowanie do podziału nadwyżek spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, które chciały uczestniczyć w robotach publicznych. Ibidem s. 123 i 124.

27 — Według Strackego typowym celem spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy południowych państw członkowskich jest poprawa dostępu członków do zatrudnienia. Specjalne traktowanie podatkowe tych spółdzielni ma na celu wspieranie ich trwałości przez gromadzenie wspólnego kapitału spółdzielczego. Zobacz B. Stracke, op.cit., s. 46.

stanowi zasadniczo stopa zysku netto uzyskanego w danym roku obrotowym. Pragnę dodać, że z akt spraw wynika, iż wszystkie przedsiębiorstwa mają prawo odliczać wypłacone wynagrodzenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu.

54. Pragnę wreszcie zauważyć, że niezależnie od problematyki poruszanej we wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zagadnienie opodatkowania spółdzielni było omawiane przez strony w szerszym zakresie, niż tylko w zakresie ulg podatkowych wymienionych w art. 11 dekretu nr 601/1973. Wydaje mi się, że podczas rozprawy przede wszystkim Komisja na nowo zarysowała swe stanowisko w porównaniu do swoich uwag na piśmie, podnosząc kwestię braku opodatkowania w prawie włoskim niepodzielnych rezerw spółdzielni.

55. W tym zakresie uważam, że co się tyczy spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, kwestia ta istotna jest jedynie w przypadku, gdy zainteresowana spółdzielnia nie mogła skorzystać z ulg będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym. Tymczasem ocena Trybunału powinna, według mnie, ograniczać się do kwestii, czy ulgi podatkowe adresowane do spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy wskazane w art. 11 dekretu 601/1973 mogą wypełniać przesłanki pojęcia pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

B — *W przedmiocie art. 11 dekretu nr 601/1973*

56. Zgodnie z art. 11 ust. 1 dekretu nr 601/1973, spółki mają prawo do ulg podatkowych, jeżeli wysokość wynagrodzeń jest równa co najmniej 60% całkowitej wysokości wszystkich pozostałych kosztów, z wyłączeniem kosztów surowców i dostaw. Wspomniane ulgi są zatem uzależnione od możliwości ustalenia zależności między wkładem pracy członków a wkładem w postaci pozostałych czynników produkcji (takich jak kapitał i praca osób trzecich), w tym ogólnych kosztów operacyjnych oraz kosztów towarów i sprzętu. Ustalenie tej zależności pozwoli na skontrolowanie rzeczywiście wypłaconych wynagrodzeń w porównaniu do całkowitej wysokości wszystkich pozostałych kosztów ponoszonych przez spółdzielnię [28]. Jeżeli wysokość wynagrodzeń mieści się między 60% i 40%, wspomniane podatki ulegają obniżeniu o połowę [29].

57. Ulgi podatkowe przewidziane w art. 11 ust. 1 dekretu nr 601/1973 mają ponadto zastosowanie wyłącznie w przypadku spełnienia przez spółdzielnię przesłanek wskazanych w art. 23 ww. ustawy Basevi.

28 — G. Stillitani, La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali, w: *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Zobacz także B. Stracke, op.cit., s. 180 i 181.s

29 — Z matematycznego punktu widzenia, odpowiada to zwolnieniom podatkowym w wysokości 50% dochodu.

58. Artykuł 11 ust. 3 dekretu nr 601/1973 ustanawia możliwość odliczania od dochodu spółdzielni kwot pieniężnych wypłacanych zatrudnionym członkom tytułem dodatków do wynagrodzenia, w granicach bieżących wynagrodzeń powiększonych o 20%, gdyż kwoty te mają charakter podobny do zwrotów części ceny nabytych towarów, czyli należnych członkom odroczonych korzyści samopomocowych. W doktrynie włoskiej pojawił się zatem pogląd, że wspomniane odliczenie nie stanowi odstępstwa od systemu podatkowego wspólnego przedsiębiorstwom i podmiotom handlowym [30].

59. Według mnie wspomniany przepis wprowadza ograniczenie możliwości przekazywania członkom spółdzielni nadwyżek w formie dodatku do wynagrodzenia, którego nie wlicza się do podstawy opodatkowania spółdzielni.

60. Jak podczas rozprawy stwierdził rząd włoski, członek spółdzielni pobiera wynagrodzenie za świadczoną przedsiębiorstwu pracę i dochód ten opodatkowany jest progresywnym podatkiem dochodowym. Kwoty pieniężne wypłacane członkom tytułem dodatku do wynagrodzeń stanowią przedmiot odliczenia od podstawy opodatkowania jako dochody podobne do dochodów uzyskiwanych za pracę najemną. Dochody te podlegają bowiem opodatkowaniu na poziomie zatrudnionego członka spółdzielni [31].

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

31 — Z art. 50 tekstu jednolitego ustawy o podatkach bezpośrednich (Testo Unico del 22.12.1986 nr 917) wynika, że wynagrodzenie pobierane przez pracowników będących członkami spółdzielni produkcyjnych i pracy, nie wyższe niż bieżące wynagrodzenie powiększone o 20%, należy traktować podobnie jak dochody z pracy najemnej.

VI — W przedmiocie uznania systemu podatkowego za pomoc państwa

A — *W przedmiocie ogólnych kryteriów pojęcia pomocy państwa*

61. Pojęcie pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE obejmuje nie tylko rzeczywiste świadczenia, takie jak subwencje, ale również środki, które w różnej formie zmniejszają obciążenia, na które zwykle narażony jest budżet przedsiębiorstwa i które w ten sposób, nie będąc subwencjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają ten sam charakter i identyczne skutki [32].

62. Z powyższego wynika, że instrument, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. [33].

32 — Wyroki z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 38; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-126/01 GEMO, Rec. s. I-13769, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-501/00 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-6717, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-66/02 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10901, pkt 77, a także z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 86.

33 — Wyroki z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. s. I-877, pkt 14, a także ww. wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 78.

63. Co się tyczy spółdzielni – jak wynika z komunikatu Komisji z dnia 23 lutego 2004 [34] – niektóre państwa członkowskie, m.in. Włochy, uważają, że ograniczenia wynikające ze specyficznego charakteru kapitału spółdzielczego wymagają specjalnego traktowania podatkowego. Komisja zachęca zatem państwa członkowskie do przestrzegania zasady, zgodnie z którą ochrona lub przywileje przyznawane pewnym szczególnym rodzajom osób prawnych powinny być proporcjonalne do ograniczeń prawnych, społecznej wartości dodanej lub ograniczeń związanych z formą prawną tych osób i nie powinny prowadzić do nieuczciwej konkurencji.

64. Trybunał wielokrotnie orzekał, że cel realizowany przez interwencje państwa nie wystarcza, aby wykluczyć je od razu z możliwości zakwalifikowania ich jako „pomocy" w rozumieniu art. 87 WE [35]. Artykuł 87 ust. 1 WE nie dokonuje bowiem rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki [36].

65. Zastosowanie tego dość nieskomplikowanego podejścia nie jest jednak bezproblemowe w kontekście opodatkowania przedsiębiorstw mających różne formy prawne. Jeśli chodzi o małe i średnie przedsiębiorstwa, niemal identyczna działalność może być wykonywana w formie spółki osobowej [37], spółki kapitałowej o celu zarobkowym [38], przedsiębiorstwa spółdzielczego lub nawet w formie jednoosobowej działalności gospodarczej bez osobowości prawnej.

66. W tym względzie pragnę zauważyć, że chociaż istniejące w państwach członkowskich rodzaje form prawnych przedsiębiorstw są raczej porównywalne, występują istotne różnice dotyczące w szczególności pojęcia osobowości prawnej, a nawet zdolności do czynności prawnych [39] przedsiębiorstw.

67. Opodatkowanie różnych form prawnych może opierać się na klasycznej zasadzie podwójnego opodatkowania, zgodnie z którą osiągany z działalności gospodarczej dochód podlega opodatkowaniu na poziomie przedsiębiorstwa i na poziomie przedsiębiorcy. Natomiast w systemach stosujących zasadę pojedynczego opodatkowania wszystkie dochody podlegają opodatkowaniu albo na poziomie przedsiębiorstwa, przy czym dochody przekazywane udziałowcom są wówczas zwolnione z podatku, albo na poziomie udziałowca, w którym to przypadku przedsiębiorstwo nie

34 — Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Unii Europejskiej, COM(2004) 18 wersja ostateczna.

35 — Wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10505, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo.

36 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 85.

37 — Spółka jawna, spółka komandytowa.

38 — Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna.

39 — Wydaje się, że w prawie włoskim istnieje różnica między „soggettività giuridica" a „personalità giuridica. Zobacz P.P. Magrini, *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, Munich, 2004, s. 8.

podlega opodatkowaniu. Oczywiście istnieje wiele wariantów łączących różne aspekty tych zasad.

68. Tak więc podczas identyfikacji kluczowych pojęć korzyści i selektywności w kontekście wyboru, jakiego ustawodawca krajowy dokonał przyjmując przepisy prawa podatkowego, trzeba pamiętać o oczywistym ryzyku związanym z brakiem jasności pojęć, który może w rzeczywistości utrudnić analizę omawianej problematyki.

69. Muszę przede wszystkim dodać, że z punktu widzenia analizy zarówno pojęcia korzyści, jak i selektywności, istotna wydaje mi się możliwość uzasadnienia danego środka charakterem lub strukturą systemu podatkowego.

70. W obu przypadkach chodzi bowiem o zbadanie wpływu odmiennego traktowania wprowadzonego przez system podatkowy w porównaniu z hipotetyczną sytuacją braku takiego różnicowania, co obejmuje zbadanie powodów, którymi kierował się ustawodawca krajowy dokonując tego wyboru, oraz zakresu tego wyboru. Aby ograniczyć objętość moich rozważań, postanowiłem zbadać kwestię istnienia korzyści raczej z formalnego punktu widzenia i – w kontekście selektywności – omówić cechy, które same w sobie mogą także podważyć istnienie korzyści w rozumieniu gospodarczym.

B — *W przedmiocie korzyści*

71. Należy stwierdzić, że z korzyścią w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE mamy do czynienia wyłącznie w przypadku, gdy środek przewiduje zmniejszenie obciążenia podatkowego w porównaniu z normalną sytuacją przewidzianą w systemie podatkowym. Pojęciem kluczowym przy ustalaniu korzyści w ramach systemu podatkowego jest zatem pojęcie ogólnego systemu podatkowego [40].

72. W tym kontekście, aby ustalić, czy w niniejszych sprawach mamy do czynienia z korzyścią, należy ustalić ogólny poziom opodatkowania mającego zastosowanie do osób prawnych w ramach krajowego systemu podatkowego. Ponieważ zadanie to jest wyjątkowo trudne, należy zatem porównać sytuację przedsiębiorstw korzystających z ulg podatkowych względem innych przedsiębiorstw, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [41].

73. Ponadto należałoby odróżnić pod względem koncepcyjnym korzyść teoretyczną od korzyści rzeczywistej. Pomimo ustalenia pewnego typu korzyści, np. w postaci zmniejszenia obciążenia podatkowego, należy mianowicie zbadać, czy korzyść ta nie jest sposobem wykluczenia stosowania jednego przepisu podatkowego kosztem stosowania innego. Zastosowanie ulgi podatkowej może

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

41 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 41; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 68 i przywołane tam orzecznictwo, a także wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 40.

np. skutkować tym, że dana działalność będzie podlegać opodatkowaniu na podstawie innego reżimu podatkowego [42]. Korzyść podatkowa może zostać również wyrównana lub uzasadniona zobowiązaniami wynikającymi ze struktury prawnej danej formy osoby prawnej, co wyklucza charakter korzyści w znaczeniu ekonomicznym [43].

74. W analizowanym przypadku, art. 11 dekretu nr 601/1973 całkowicie lub częściowo zwalnia z podatku podlegający opodatkowaniu dochód spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, w zależności od wkładu pracy ich członków w tworzenie wartości ekonomicznej w ramach działalności prowadzonej przez wspomniane spółdzielnie. Zakres ulg podatkowych określony jest w sposób przybliżony. Wspomniany przepis nie reguluje kwestii odliczeń wynagrodzeń, które rzeczywiście muszą być wypłacane członkom, gdyż możliwość dokonywania tychże odliczeń wynika z ogólnych przepisów regulujących obliczanie dochodu podlegającego opodatkowaniu osoby prawnej.

75. W konsekwencji, gdyby Trybunał postanowił zastosować podejście formalne, omawiane ulgi podatkowe niewątpliwie należałoby uznać za korzyść. Jako odstępstwo od ogólnych reguł mających zastosowanie do osób prawnych, podlegający opodatkowaniu dochód zainteresowanych spółdzielni jest zwolniony z podatku.

76. Zastanawia mnie jednak kwestia, czy zastosowanie wspomnianego podejścia formalnego można uzasadnić z punktu widzenia analizy skutków ekonomicznych omawianego przepisu.

77. Oczywiste jest bowiem, że stosowanie jednolitych reguł do różnych form przedsiębiorstw jest niemożliwe bez dokonywania arbitralnych założeń dotyczących opodatkowania czynników ekonomicznych przyczyniających się do wytworzenia dochodu. Państwa członkowskie dysponują, w ramach polityki fiskalnej, znacznym zakresem uznania, jeśli chodzi o wybór i zakres opodatkowania czynników produkcji [44].

42 — Wydaje się, że jest tak w przypadku ulg podatkowych przewidzianych w art. 10 dekretu nr 601/1973 dla działalności rolniczej. Jak bowiem wynika z pism Paint Graphos, zgodnie z ogólnymi regułami opodatkowania podatkiem IRES, opodatkowaniu tym podatkiem podlega w całości rzeczywisty dochód spółdzielni. Wynika z tego, że rolnik wnoszący do spółdzielni swoje produkty, nadal, jak wszyscy rolnicy, podlega podatkowi dochodowemu od osób fizycznych w odniesieniu do dochodu katastralnego, z tej prostej przyczyny, że jest on właścicielem gruntów rolnych. Ponadto spółdzielnia, a poprzez nią także jej członek, podlega podatkowi IRES w zakresie dochodów osiąganych z przetworzenia, sprzedaży itp. swoich produktów, podczas gdy te same dochody rolnika niezależnego nie podlegają opodatkowaniu. Celem omawianych ulg podatkowych jest zatem usunięcie tej nierówności traktowania, która – gdyby nie została wyeliminowana – całkowicie zniechęcałaby do korzystania z formy spółdzielni jako sposobu zrzeszania rolników. Chciałbym ponadto zauważyć, że opodatkowanie spółek osobowych często podlega wspomnianej wcześniej zasadzie przejrzystości, zgodnie z którą dane przedsiębiorstwo jest zwolnione z podatku, lecz jego dochody są opodatkowane na poziomie udziałowców, niezależnie od tego, czy dochody te zostały im przekazane, czy nie.

43 — P. Rossi-Macanico, op.cit., s. 92 i 93. Autor stwierdził, że różnice podyktowane logiką systemu podatkowego nie mogą być traktowane na równi z wyjątkiem, a więc nie stanowią korzyści, które należy uzasadnić.

44 — Moim zdaniem, wspomniany zakres uznania przejawia się, na przykład, w możliwości klasyfikacji pewnych części dochodu właściciela/udziałowca przedsiębiorstwa jako dochodu osiąganego z pracy lub kapitału, czy też określania różnych tabel podatkowych.

78. Wydaje mi się jednak, że ulgi podatkowe przewidziane w art. 11 ust. 1 dekretu nr 601/1973 nie stanowią korzyści określonej w art. 87 ust. 1 WE w rozumieniu ekonomicznym. Z akt spraw wynika bowiem, że ogólny system podatkowy dla osób prawnych nie ma zastosowania, poza kilkoma wyjątkami, do przedsiębiorstw działających na zasadzie samopomocy. Uważam, że skoro ogólne reguły dotyczące opodatkowania osób prawnych mają zastosowanie do spółdzielni, to celem tychże reguł jest określenie elementów mających znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania lub obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Mimo to, ostateczne opodatkowanie podlega przepisom wprowadzającym odstępstwa, które mają zastosowanie albo do wszystkich spółdzielni, albo do spółdzielni określonego rodzaju lub działających w określonych sektorach. A zatem, ogólny system podatkowy stosuje się w całości do przedsiębiorstw spółdzielczych wyłącznie w przypadku, gdy przedsiębiorstwa te nie wypełniają przesłanek wynikających z zasadniczych przepisów dotyczących ich charakteru samopomocowego, czyli, innymi słowy, jeżeli nie prowadzą one działalności w sposób właściwy spółdzielniom.

C — *W przedmiocie selektywności*

79. Artykuł 87 ust. 1 WE zakazuje pomocy państwa poprzez „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", tj. pomocy selektywnej. W celu oceny selektywności danego środka należy zbadać, czy w ramach danego systemu prawnego środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi, znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [45]. Warunek selektywności ma charakter konstytutywny dla pojęcia pomocy państwa [46].

80. Mimo bogatego orzecznictwa, pojęcie selektywności umyka jednoznacznej kwalifikacji, w szczególności w odniesieniu do środków podatkowych.

81. Jak wynika z komunikatów Komisji, okoliczność, że niektóre przedsiębiorstwa czy sektory korzystają z niektórych takich środków fiskalnych w większym stopniu niż inne, niekoniecznie oznacza, że przedsiębiorstwa te zaczynają wchodzić w zakres stosowania reguł konkurencji w dziedzinie pomocy państwa [47]. Środki mogą natomiast okazać się selektywne bez formalnego ograniczania

45 — Zobacz ww. wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 82.

46 — Wyrok z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, pkt 54.

47 — Obwieszczenie Komisji z dnia 10 grudnia 1998 r. w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384, pkt 14): „A zatem środki zaprojektowane dla zmniejszenia opodatkowania pracy przeznaczone dla wszystkich firm mają względnie większy skutek w przemysłach pracochłonnych niż w przemysłach kapitałochłonnych, ale niekoniecznie tworzą pomoc publiczną. Podobnie zachęty podatkowe dla inwestycji w środowisko, R&D albo szkolenia faworyzują jedynie firmy, które podejmują taką inwestycję, ale również niekoniecznie tworzą pomoc publiczną".

ich do pewnych sektorów [48]. A zatem środki, do których dostęp mają wszystkie sektory mogą zostać uznane za selektywne, jeżeli przesłanki korzystania z tych środków faktycznie ograniczają liczbę ich potencjalnych beneficjentów [49].

82. Zgodnie z orzecznictwem, po pierwsze, pomoc przyjmująca postać programów pomocowych może dotyczyć wszystkich sektorów gospodarczych i mimo to podlegać art. 92 ust. 1 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 87 ust. 1 WE) oraz, po drugie, należy uznać za pomoc środek, który ma częściowo zwolnić przedsiębiorstwa określonej gałęzi gospodarki od obciążeń finansowych, wynikających z normalnego stosowania powszechnego systemu ubezpieczenia społecznego, jeżeli zwolnienie to nie jest usprawiedliwione istotą i strukturą tegoż systemu [50].

83. Zgodnie z brzmieniem art. 87 ust. 1 WE, pomoc sprzyjająca niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów jest niezgodna ze wspólnym rynkiem. Traktat nie zawiera natomiast postanowień dotyczących kryterium odnoszącego się formy danej osoby prawnej.

84. Oczywiście, korzystanie z danej formy osoby prawnej może być charakterystyczne dla określonych sektorów gospodarki czy przedsiębiorstw. W omawianych przypadkach kryteria odnoszące się do formy osoby prawnej i kryteria traktatu, który zakazuje preferowania poszczególnych przedsiębiorstw lub sektorów, łączą się, a raczej jeden wynika z drugiego [51].

85. W postępowaniu, w którym zapadł wyrok w sprawie Cassa di Risparmio di Fireze i in. [52], Komisja podnosiła, że ustawodawstwo krajowe, przyznając korzyści pewnym przedsiębiorstwom ze względu na ich formę prawną (fundacje lub osoby prawne prawa publicznego) oraz pewnym szczególnym sektorom (edukacja, zdrowie publiczne, itp.), w których przedsiębiorstwa te prowadzą działalność, prima facie spełnia kryterium selektywności.

86. Trybunał stwierdził, że analizowany środek nie ma zastosowania do wszystkich przedsiębiorców. Zatem nie może on być uznany za ogólny instrument polityki podatkowej lub ekonomicznej [53], ponieważ dana ulga podatkowa jest przyznawana przy uwzględnieniu formy prawnej przedsiębiorstwa – tj. osobom prawnym prawa publicznego lub fundacjom – oraz sektorów, w których przedsiębiorstwo to prowadzi działalność. Trybunał uznał, że odstępstwo to nie jest uzasadnione koncepcją działania bądź techniką opodatkowania, lecz

48 — Zobacz decyzja 2003/755/WE Komisji z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na rzecz centrów koordynacji mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282, s. 25).

49 — Sprawozdanie z wprowadzenia w życie obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej.

50 — Wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-3671, pkt 33.

51 — Na przykład istnieją formy osób prawne zastrzeżone i charakterystyczne dla pewnych sektorów gospodarki, takich jak sektor bankowy czy ubezpieczeń. Zobacz pkt 20 obwieszczenia Komisji z dnia 10 grudnia 1998 r.

52 — Wyrok w sprawie C-222/04 z dnia 10 stycznia 2006 r., Zb.Orz. s. I-289.

53 — Ibidem, pkt 135.

wynika z celu ustawodawcy krajowego, polegającego na uprzywilejowaniu finansowania organizacji uważanych za istotne na płaszczyźnie społecznej [54].

87. Tego typu podejścia dotyczącego formy prawnej przedsiębiorstwa nie należy zatem uznawać za regułę, od której nie ma żadnych wyjątków. Wnioskuję z tego, że środki fiskalne dostosowane do formy i struktury osoby prawnej mogą zostać uznane za nieselektywne, jeżeli środki te mogą być uzasadnione charakterem lub strukturą systemu podatkowego.

88. Trybunał, dokonując wykładni pojęcia pomocy państwa, uznał bowiem, że pojęcie to nie obejmuje środków wprowadzających różnicowanie przedsiębiorstw w zakresie obciążeń, w wypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który środki te się wpisują [55]. W takim przypadku uznanie danego środka jako pomoc państwa można wykluczyć.

89. Co się tyczy dziedziny opodatkowania, zgodnie z orzecznictwem środek przewidujący wyjątek od ogólnego systemu podatkowego może być uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego. W tym zakresie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi prawnemu oraz celami względem niego zewnętrznymi – z jednej strony, a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część samego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów – z drugiej [56].

90. W swojej praktyce Komisja przyznawała możliwość uzasadnienia charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego w przypadkach progresywnego charakteru podatku, braku opodatkowania wskutek braku zysków czy szczególnego traktowania organizacji, które nie były nastawione na zysk [57]. Taka sama sytuacja miała miejsce w odniesieniu do terenów rolnych, które korzystały z ulg podatkowych lub zmniejszonych obciążeń podatkowych w porównaniu z obciążeniami wynikającymi z ogólnego systemu podatków gruntowych [58]. W tym przypadku korzyść była uzasadniana specyficzną funkcją gruntów w produkcji rolnej.

91. Trybunał dopuścił uzasadnienie opierające się na charakterze i ogólnej strukturze krajowego systemu podatkowego ubezpieczeń, w szczególnym kontekście zastosowania podwyższonej stawki podatku do określonej części umów ubezpieczenia, do których wcześniej zastosowanie miała stawka normalna [59].

54 — Ibidem, pkt 137.

55 — Zobacz ww. wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 83.

56 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 81.

57 — Obwieszczenie Komisji z dnia 10 grudnia 1998 r., pkt 24-27.

58 — Decyzje N/20/2000 (Niderlandy) i N53/99 (Dania) dostępne na stronie internetowej sekretariatu generalnego Komisji: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie GIL Insurance i in.

92. Problematyczność kryterium opierającego się na charakterze lub strukturze systemu podatkowego przejawia się jednak w tym, że gdy Trybunał uznaje, iż dany środek różni się od struktury krajowego systemu podatkowego, środek ten uznawany jest za selektywny. Orzecznictwo to prowadzi zatem do takiej sytuacji, w której żaden środek nie może zostać uznany za uzasadniony charakterem lub strukturą systemu podatkowego [60].

93. W tym względzie istotne są bowiem nie cele danego środka, lecz wewnętrzna logika krajowego systemu podatkowego.

94. Artykuł 11 dekretu nr 601/1973 jest środkiem kompleksowym, który swoim zakresem obejmuje kilka rozwiązań podatkowych mających na celu wprowadzenie odmiennego traktowania podatkowego spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy [61].

95. Chociaż omawiany środek na pierwszy rzut oka stanowi odstępstwo, nie musi to wcale oznaczać, że ulgi podatkowe mające zastosowanie do spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy mają charakter selektywny. Wręcz przeciwnie, uważam że horyzontalny charakter tych przedsiębiorstw, który przejawia się w różnorodności sektorów, w których mogą one prowadzić swą działalność, sprawia, iż można wątpić w ich selektywność. W każdym razie, nawet zakładając że system ulg podatkowych mający zastosowanie do wspomnianych przedsiębiorstw ma a priori charakter selektywny, może on być uzasadniony charakterem lub strukturą systemu podatkowego.

96. W tym zakresie pragnę zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem [62] przesłankę selektywności należy uznać za spełnioną, jeżeli dany środek stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, nawet jeżeli pomoc dotyczy całego sektora gospodarki.

97. W tym celu należy najpierw odpowiedzieć na pytanie, czy przedsiębiorstwa o celu samopomocowym i pozostałe przedsiębiorstwa o celu zarobkowym znajdują się w porównywalnej sytuacji. Następnie należy porównać sytuację spółdzielni produkcyjnej i spółdzielni pracy w przypadku zastosowania do nich art. 11 dekretu nr 601/1973 z sytuacją innych przedsiębiorstw o celu zarobkowym i innych przedsiębiorstw spółdzielczych.

98. W swoich uwagach na piśmie Komisja podnosi, że spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy oparte są na modelu samopomocowym w najczystszej postaci i przedsiębiorstwa nastawione na zysk nie znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej

60 — Zobacz w tym względzie K. Lenaerts, State Aid and Direct Taxation, w: *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, s. 305.

61 — Omawiany środek wydaje się realizować zapisany w prawie włoskim cel o szerszym zakresie, jakim jest wspieranie kapitalizacji przedsiębiorstw spółdzielczych i zniechęcanie do zwrotów części cen nabytych towarów. Zobacz B. Stracke, op.cit. s. 176-183.

62 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Belgia przeciwko Komisji; w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; w sprawie Heiser, a także w sprawie Włochy przeciwko Komisji.

jeśli chodzi o kwoty wypłacane zatrudnionym przez spółdzielnię członkom tytułem wynagrodzenia wraz z ewentualnymi dodatkami do wynagrodzenia.

99. Komisję poparł w tej kwestii rząd francuski, który twierdzi, że odmienne traktowanie przedsiębiorstw, które przekazują zyski swoim udziałowcom, i przedsiębiorstw, takich jak spółdzielnie, które, zgodnie z ich statutem, nie mogą tego robić, jest logiczne.

100. Jak podkreślił na rozprawie przedstawiciel Adige Carni, uczestnictwo akcjonariuszy lub udziałowców (wspólników) w spółce kapitałowej jest uczestnictwem, które ogranicza się do wniesienia kapitału. Natomiast spółdzielnie charakteryzuje prowadzenie działalności na zasadzie wzajemności lub na zasadzie samopomocy. Odmienne traktowanie podatkowe opiera się na różnicach wynikających z tych zasad. Przedstawiciel Adige Carni, podkreśliwszy najpierw, że nie chodzi tu o problematykę podwójnego opodatkowania, przypomniał ponadto, iż zgodnie ze strukturą systemu podatkowego mającego zastosowanie w okresie wystąpienia zdarzeń badanych w postępowaniach przed sądem krajowym, celem systemu krajowego było pojedyncze opodatkowanie dochodu, albo na poziomie spółdzielni, albo na poziomie jej członka.

101. W tym względzie pragnę podkreślić, że zastosowanie ulg podatkowych przewidzianych w art. 11 dekretu nr 601/1973 prowadzi najwyraźniej do wyeliminowania opodatkowania dochodu objętego ulgą zarówno na poziomie spółdzielni, jak i na poziomie jej członków. Ogólny system podatkowy ma zastosowanie dopiero w sytuacji gdy spółdzielnia nie spełni warunków właściwych spółdzielniom.

102. Zgodnie z uregulowaniami obowiązującymi w okresie wystąpienia zdarzeń badanych w postępowaniach przed sądem krajowym, zasadnicza różnica między przedsiębiorstwem nastawionym na zysk a przedsiębiorstwem spółdzielczym polega na tym, że dla przedsiębiorstwa nastawionego na zysk opodatkowanie, które ma miejsce na poziomie udziałowca lub na poziomie przedsiębiorstwa, dotyczy jedynie korzyści, które akcjonariusze mogą uzyskać na późniejszym etapie, a mianowicie podczas wypłacania dywidendy, sprzedaży akcji lub podczas likwidacji przedsiębiorstwa. Uzasadnione jest zatem twierdzenie, że chodzi tu o rodzaj zaliczki na poczet dochodu z kapitału.

103. U podstaw ideologii, na której opiera się pojęcie „shareholder value", będące naczelną zasadą, którą kierują się spółki kapitałowe o celu zarobkowym, leży założenie, że majątek spółki, w rozumieniu ekonomicznym, zawsze należy do akcjonariuszy.

104. Natomiast zgodnie z uregulowaniami prawa cywilnego odnoszącymi się do spółdzielni samopomocowych, ich członkowie nigdy nie będą mogli osiągać tego typu korzyści. Wykluczone jest zatem stosowanie zaliczek porównywalnych z zaliczkami dopuszczalnymi w odniesieniu do spółek kapitałowych. Członkowie spółdzielni nie

odnoszą zysków dzięki akumulacji kapitału przez te spółdzielnie.

105. Co się tyczy w szczególności spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, przypominam, że w ścisłym poszanowaniu charakteru samopomocowego, art. 11 ust. 1 dekretu nr 601/1973 ma na celu wyłączenie z zakresu stosowana przewidzianych w nim ulg podatkowych tych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, których dochód osiągany jest dzięki czynnikom innym niż praca członków, na których ciąży obowiązek uczestniczenia w działalności spółdzielni poprzez stałe świadczenie na jej rzecz pracy [63]. Natomiast w zakresie, w jakim można uznać, że źródłem dochodu spółdzielni produkcyjnej i spółdzielni pracy jest wkład pracy jej członków, dochód ten nie jest opodatkowany.

106. Tego typu sytuację trudno sobie wyobrazić w przypadku osób prawnych o celu zarobkowym, które obowiązują ogólne reguły opodatkowania, przy założeniu, że, po pierwsze, ich udziałowcy nie mają obowiązku świadczenia pracy na rzecz przedsiębiorstwa i, po drugie, zyski takiego przedsiębiorstwa mogą być przekazywane udziałowcom.

107. Pragnę wreszcie zwrócić uwagę Trybunału na problematykę dotyczącą porównywalności sytuacji spółek kapitałowych z sytuacją spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy. Aspekt ten ma w moim odczuciu istotne znaczenie w szczególności w odniesieniu do stanowiska Komisji przedstawionego na rozprawie, zgodnie z którym skoro podatek nie jest należny na poziomie przedsiębiorstwa, aby uznać, że omawiany środek nie stanowi pomocy państwa, podatek ten powinien obciążać dochody spółki.

108. Jak już wcześniej wspomniałem, art. 11 dekretu nr 601/1973 próbuje ustanowić schematyczne rozróżnienie między dochodem „wewnętrznym" lub samopomocowym osiąganym dzięki pracy członków a dochodem „zewnętrznym" pochodzącym z kapitału lub transakcji z osobami trzecimi, który nie podlega ulgom podatkowym. Nadwyżki osiągane dzięki innym czynnikom produkcji, odpowiadające rzeczywiście osiąganym zyskom spółdzielni, nie są bowiem objęte zakresem regulacji art. 11 dekretu nr 601/1973.

109. W tym względzie należy podkreślić, że w większości przypadków wkład udziałowca w kapitał przedsiębiorstwa – w spółkach kapitałowych – nie stanowi dla tych przedsiębiorstw dochodu podlegającego opodatkowaniu, lecz opodatkowaniu na poziomie spółki podlegają jej zyski, takie jak osiągnięte z tego kapitału. Wkład do spółki w formie świadczeń w naturze, takich jak świadczenie pracy,

63 — Tego typu zobowiązanie właściwe jest spółkom osobowym, które w wielu państwach członkowskich nie stanowią podmiotów opodatkowanych na podstawie odrębnych przepisów, lecz których dochód jest przekazywany i opodatkowany na poziomie udziałowców, nawet jeżeli dochód ten nie został im przekazany. Chociaż przedsiębiorstwa spółdzielcze posiadają odrębną osobowość prawną, to jednak posiadają one wiele cech charakterystycznych dla spółek osobowych. Zobacz B. Stracke, op.cit., s. 16-19, a także L. Mannio, op.cit., s. 69.

jest ponadto zazwyczaj wykluczony w przypadku spółek kapitałowych.

110. W spółdzielni produkcyjnej i spółdzielni pracy jednym z podstawowych obowiązków jej członków jest świadczenie pracy w sposób ciągły. Wartość dodana przedsiębiorstwa osiągana dzięki pracy członków spółdzielni przekracza wypłacane im wynagrodzenia i pozostaje w przedsiębiorstwie. Z ekonomicznego punktu widzenia, ta część nadwyżki, która nie jest wypłacana tytułem wynagrodzenia i którą należy przeznaczyć na fundusze przedsiębiorstwa ma charakter wkładu kapitałowego. Zgodnie z tą logiką, część ta powinna być zwolniona z podatku na poziomie przedsiębiorstwa.

111. Wobec powyższego, system podatkowy mający zastosowanie do spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, taki jak przewidziany w szczególności w art. 11 dekretu nr 601/1973 nie może zostać uznany za selektywny, gdyż przedsiębiorstwa te nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw nastawionych na zysk, ani pozostałych przedsiębiorstw spółdzielczych.

112. W każdym razie omawiane przepisy prawne mogą być uzasadnione charakterem lub strukturą krajowego systemu podatkowego odnoszącego się do spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy. Ulgi podatkowe, których beneficjentami są spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy, wydają mi się bowiem bezpośrednio wynikać z podstawowych i nadrzędnych zasad włoskiego systemu podatkowego.

113. Ponieważ, moim zdaniem, w niniejszych sprawach nie zostało spełnione przynajmniej jedno z konstytutywnych kryteriów pojęcia pomocy państwa, – które mają charakter kumulatywny – nie ma potrzeby badania pozostałych kryteriów określonych w art. 87 ust. 1 WE.

114. Natomiast jeżeli Trybunał nie zechce podążyć tokiem mojego rozumowania, konieczne będzie zbadanie problematyki wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi i ewentualnego zakłócenia konkurencji. Uważam, że orzecznictwo Trybunału dostarcza sądowi krajowemu wystarczających wskazówek w tym względzie [64]. W każdym razie to do sądu krajowego należy ocena, w świetle wskazówek interpretacyjnych wynikających z orzecznictwa, czy te dwie badane przesłanki są spełnione w niniejszych sprawach.

115. Mimo powyższego należy jeszcze rozpatrzyć kwestię ewentualnej istniejącej pomocy oraz zastosowania zasady de minimis.

64 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Cassa di Risparmio, pkt 140 i 141.

VII — W przedmiocie pojęć istniejącej pomocy i zasady de minimis

A — *W przedmiocie pojęcia istniejącej pomocy*

116. Zgodnie z orzecznictwem, pojęcie istniejącej lub nowej pomocy państwa odnosi się do obiektywnej sytuacji. Pojęcie to nie powinno zależeć od zachowania lub oświadczeń instytucji [65].

117. W swoich uwagach na piśmie rząd włoski, a także Paint Graphos i Adige Carni podnoszą, że szczególne środki podatkowe, których adresatami są spółdzielnie stanowią „istniejącą pomoc", gdyż były one przewidziane przez ustawodawstwo włoskie obowiązujące przed wejściem w życie traktatu rzymskiego w 1957 r. [66].

118. Rząd włoski wyjaśnił, że prawodawstwo obowiązujące przed wejściem w życie traktatu rzymskiego w 1957 r. przewidywało system podatkowy, który zasadniczo całkowicie zwalniał spółdzielnie z podatku mającego normalnie zastosowanie do przedsiębiorstw o celu zarobkowym. Naturalnie z tego zwolnienia korzystały jedynie przedsiębiorstwa o celu samopomocowym, zgodnie z zasadą określoną wtedy w ustawie Basevi [67].

119. Również Komisja zauważyła, że zgodnie z włoskim porządkiem prawnym od 1957 r. spółdzielnie miały możliwość odliczenia od kwoty podlegającej opodatkowaniu całości dochodu rocznego, która to korzyść, ogólnie rzecz biorąc, zmniejszała się potem systematycznie. Służby Komisji ustaliły ponadto, że zmiany dotyczące omawianych środków, wprowadzone od czasu wejścia w życie traktatu EWG, miały na celu wprowadzenie zmian technicznych, by dostosować system opodatkowania spółdzielni do zmian w ogólnym systemie podatkowym w następstwie reform z 1973, 1986 i 2004 r.

120. Adige Carni, Paint Graphos, rząd włoski, a także Komisja opowiedziały się na rozprawie za stanowiskiem, że omawiane środki, przy założeniu iż stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE, należy uznać za istniejącą pomoc w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. b) ppkt i) rozporządzenia nr 659/1999.

121. Twierdzenie, że omawiane środki mogą stanowić istniejącą pomoc, o ile wypełniają

65 — Wyrok z dnia 2 grudnia 2009 r. w sprawie C-89/08 P Komisja przeciwko Irlandii i in., Zb.Orz. s. I-11245, pkt 72.

66 — Zobacz art. 1 lit. b) ppkt i) rozporządzenia nr 659/1999.

67 — Do 2003 r. w ustawie tej zawarte były przepisy o charakterze podatkowym, których celem była kontrola przestrzegania wymogu wzajemności, spełnienie którego to wymogu było niezbędne, aby moc skorzystać ze szczególnych środków podatkowych przewidzianych dla spółdzielni.

one wymogi wskazane w art. 87 ust. 1 WE, wydaje się wobec tego, prima facie, uzasadnione.

122. Jednakże ponieważ, z jednej strony, system ustanowiony w 1954 r. [68] charakteryzowało opodatkowanie zarówno majątku, jak i dochodu przedsiębiorstw oraz, z drugiej strony, na podstawie systemu ustanowionego w dekrecie nr 601/1973 opodatkowaniu podlegał jedynie dochód, przy czym istniały pewne ograniczenia w stosowaniu ulg podatkowych związanych z kapitałem spółdzielczym, uważam, że jedynie sąd krajowy jest w stanie ocenić, w sposób ogólny, czy między wspomnianymi systemami istniała ewentualnie ciągłość. W ramach rozpatrywania tej kwestii, sąd krajowy musi zbadać w szczególności, czy zmniejszenie obciążeń podatkowych w momencie wejścia w życie traktatu rzymskiego było porównywalne lub bardziej istotne w porównaniu z ulgami podatkowymi wprowadzonymi w dekrecie nr 601/1973. Wyłącznie w takim przypadku, można w niniejszych sprawach mówić o istniejącej pomocy.

B — *W przedmiocie zasady de minimis*

123. W swoich uwagach na piśmie Paint Graphos odnosi się do problematyki tzw. zasady „de minimis". Paint Graphos odsyła w tym względzie do różnorodnych sprawozdań i komunikatów Komisji z lat 1984-1993 [69] i podnosi, że kwota zaoszczędzonego podatku w świetle, po pierwsze, stawki podatku dochodowego od przedsiębiorstw, oraz, po drugie, progów zastosowania zasady de minimis obowiązujących w czasie składania zeznań podatkowych dotyczących spornych dochodów, była niższa od progów obowiązujących w latach, których dotyczyły korekty.

124. Należy przypomnieć, że celem zasady de minimis jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych zarówno państw członkowskich, jak i służb Komisji, która powinna mieć możliwość skupienia swych zasobów na przypadkach mających rzeczywiste znaczenie na poziomie Unii [70].

125. Nawet zakładając, że zasada de minimis mogłaby mieć zastosowanie do przedmiotowych spółdzielni, czego według mnie nie można zasadniczo wykluczyć, zastosowanie tej zasady w niniejszych sprawach nie jest zadaniem prostym, w szczególności w kontekście stosowania prawa ratione temporis.

126. W tym względzie wydaje mi się, że w przypadku uznania przez sąd krajowy, że prawo do ulg podatkowych było nienależne i tym samym przedmiotowe przedsiębiorstwa nie mogły w rzeczywistości skorzystać

68 — Ustawa nr 603 z dnia 6 sierpnia 1954 r. Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nr182 z dnia 11 sierpnia 1954 r.

69 — Zobacz XIV sprawozdanie w sprawie polityki konkurencji – 1985, pkt 203 in fine, a także obwieszczenie Komisji z dnia 6 marca 1996 r. o pomocy de minimis (Dz.U. C 68, s. 9).

70 — Wyrok z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-310/99 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-2289, pkt 94.

z ulg podatkowych, uznanie omawianego środka za pomoc de minimis powinno nastąpić przy uwzględnieniu kryteriów obowiązujących w momencie, w którym zostanie ostatecznie stwierdzone, że omawiane środki mają charakter pomocy państwa, a wynikające z niej ewentualne ulgi podatkowe przyznane przedsiębiorstwom zostaną obliczone z zastosowaniem przepisów rozporządzenia nr 1998/2006.

127. Gdyby sąd krajowy uznał jednak, iż przedsiębiorstwa skorzystały już z ulg podatkowych, co wydaje mi się wykluczone, gdyż przedmiotowe opodatkowanie nie uprawomocniło się, to wówczas konieczne będzie przeprowadzenie analizy z uwzględnieniem kryteriów określonych w komunikatach Komisji obowiązujących w czasie, w którym wystąpiły zdarzenia badane w postępowaniach przed sądem krajowym.

VIII — Wnioski

128. Wobec powyższego proponuję, aby Trybunał:

— uznał pytania prejudycjalne zadane przez Corte suprema di cassazione za niedpouszczalne;

— ewentualnie, uznał za dopuszczalne jedynie pierwsze pytanie prejudycjalne i odpowiedział na nie w ten sposób, że system podatkowy mający zastosowanie do spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy, taki jak system przewidziany w art. 11 dekretu nr 601/1973, który – nawet w przypadku jego stosowania w sposób schematyczny – przewiduje zwolnienie od podatku dochodów odpowiadających nadwyżce bilansowej osiąganej dzięki pracy członków, w zakresie, w jakim wynika on z podstawowych i nadrzędnych zasad systemu podatkowego mającego zastosowanie do opodatkowania spółdzielni, nie może zostać uznany za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.