NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 8. júla 2010 [1]

1. V rámci prejednávaných vecí vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru viaceré otázky, ktoré sa týkajú najmä posúdenia, či vnútroštátny daňový režim týkajúci sa daňového oslobodenia výrobných a pracovných družstiev možno označiť za štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES [2].

2. Tieto prejudiciálne otázky boli položené v rámci troch konaní, ktoré sa týkajú jednak rozhodnutia, ktorým taliansky daňový úrad odmietol priznať družstvám Paint Graphos scarl (ďalej len „Paint Graphos“) a Adige Carni scrl (v likvidácii) (ďalej len „Adige Carni“) daňové oslobodenia, na ktoré mali v relevantnej dobe družstvá nárok podľa talianskeho práva, a jednak otázky osobného zdanenia M. Franchetta, ktorý napadol rozhodnutia vnútroštátneho daňového úradu o oprave jeho daňových priznaní za roky 1984 až 1988.

3. Na úvod treba zdôrazniť, že predmetné návrhy na začatie prejudiciálneho konania vyvolávajú závažné pochybnosti týkajúce sa ich prípustnosti. Jedným z najzávažnejších problémov súvisiacich s týmto spisom je totiž nerovnováha medzi obmedzeným počtom údajov poskytnutých Súdnemu dvoru a komplexnosťou problematiky, o ktorej má Súdny dvor rozhodnúť, keďže má posúdiť najmä systém zdaňovania výrobných a pracovných družstiev.

4. Ak by však Súdny dvor rozhodol, že bude odpovedať na tieto otázky, ktoré by sa nevyhnutne mali preformulovať, toto konanie by bolo zaujímavou možnosťou analyzovať pôsobnosť pojmov zvýhodnenie a selektívnosť vnútroštátnych opatrení týkajúcich sa zdaňovania družstiev. Bolo by najmä potrebné zaoberať sa otázkami použitia kritéria opodstatnenosti založenej na vnútornej logike vnútroštátneho systému a analýzy rozhodnutí, ktoré prijal taliansky zákonodarca v rámci vnútroštátneho systému priameho zdanenia.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Keďže predmetom konania vo veci samej je výklad dekrétu z 29. septembra 1973, budem citovať ustanovenia Zmluvy o ES podľa číslovania platného pred vstupom Zmluvy o fungovaní Európskej únie do platnosti.

I — Právny rámec

A — *Právo Únie*

5. Článok 87 ods. 1 ES stanovuje:

„1. Ak nie je touto zmluvou ustanovené inak, pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.“

6. Článok 1 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339) stanovuje:

„Na účely tohto nariadenia:

a) ‚pomoc‘ bude znamenať akékoľvek opatrenie, ktoré spĺňa všetky kritériá stanovené v článku 92 (1) zmluvy;

b) ‚existujúca pomoc‘ bude znamenať:

i) …všetku pomoc, ktorá existovala pred nadobudnutím platnosti zmluvy v príslušných členských štátoch, to znamená programy pomoci a individuálnu pomoc, ktoré boli zavedené pred nadobudnutím platnosti a sú uplatniteľné aj po nadobudnutí platnosti zmluvy;

…“

B — *Vnútroštátne právo*

7. Z čiastkových informácií obsiahnutých v spise vyplýva, že talianske družstvá v čase skutkových okolností konaní vo veci samej podliehali jednak dani z príjmu právnických osôb (imposta sul reddito delle persone giuridiche, ďalej len „IRPEG“) a jednak miestnej dani z príjmu (imposta locale sui redditi, ďalej len „ILOR“). V rozmedzí rokov 1977 a 2004 všeobecné zdaňovanie kapitálových spoločností [3] v Taliansku vychádzalo zo zásady jednorazového zdanenia, čo sa prejavilo

3 — V Taliansku sa družstvá tiež považujú za kapitálové spoločnosti a nie za združenia osôb ako vo viacerých právnych poriadkoch iných členských štátov. Pred prijatím osobitnej právnej úpravy týkajúcej sa družstiev v Taliansku sa družstvá považovali skôr za spoločnosti s variabilným kapitálom. Pozri KLINGBERG, W.: *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien.* Marburg/Lahn Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, 1957, s. 49 – 50.

v zavedení systému daňových zápočtov pre spoločníkov týchto spoločností. Podľa tohto systému sa zisk spoločnosti zdaňoval podľa príslušnej sadzby vzťahujúcej sa na túto spoločnosť, ale podiely na zisku vyplácané spoločníkom/akcionárom sa zdaňovali podľa progresívnych sadzieb dane z príjmu fyzických osôb. Spoločníci, ktorí mali nárok na daňový zápočet zodpovedajúci dani, ktorú bola spoločnosť povinná zaplatiť, boli povinní zaplatiť daň vo výške rozdielu medzi sadzbou platnou pre spoločnosť a progresívnou sadzbou platnou pre daň z príjmu fyzických osôb [4].

8. Dodávam, že zo spisu vyplýva, že viaceré osobitné daňové ustanovenia týkajúce sa družstiev sú odôvodnené princípom vzájomnosti, v dôsledku ktorého dochádza k obmedzeniu rozdelenia zisku alebo prostriedkov družstiev medzi ich členov.

9. Dekrét prezidenta republiky č. 601 z 29. septembra 1973, ktorým sa upravujú daňové zvýhodnenia [5], v znení platnom od roku 1984 do roku 1993 (ďalej len „DPR č. 601/1973“) v článku 11 nazvanom „Výrobné a pracovné družstvá“ stanovoval:

„1. Príjmy výrobných a pracovných družstiev a ich zoskupení sú oslobodené od dane z príjmu právnických osôb a od miestnej dane z príjmu, ak suma odmien skutočne vyplatených členom, ktorí sústavne vykonávajú prácu pre družstvo, vrátane čiastok uvedených v poslednom odseku, predstavuje najmenej 60 % celkovej sumy všetkých ostatných nákladov s výnimkou nákladov na suroviny a materiál. Ak je suma týchto odmien nižšia ako 60 %, ale je vyššia ako 40 % celkovej sumy iných nákladov, daň z príjmu právnických osôb a miestna daň z príjmu sa znižujú na polovicu.

2. Na výrobné družstvá sa ustanovenia predchádzajúceho odseku vzťahujú, iba ak ich členovia spĺňajú všetky požiadavky, ktoré pre členov pracovných družstiev stanovuje článok 23 legislatívneho dekrétu… dočasnej hlavy štátu [č. 1577] zo 14. decembra 1947 v znení neskorších zmien a doplnení.

3. Na účely výpočtu príjmu výrobných a pracovných družstiev a ich zoskupení sa sumy vyplácané zamestnaným členom ako doplnok ich odmeny môžu odpočítať do výšky 120 % obvyklej mzdy.“

4 — Podľa systému, ktorý sa v súčasnosti vzťahuje na kapitálové spoločnosti, tieto spoločnosti podliehajú dani z príjmu spoločností (imposta sul reddito delle società, ďalej len „IRES“), ktorá je proporcionálnou daňou, a jej sadzba je fixná. Spoločníci platia daň z príjmu fyzických osôb (imposta sul reddito delle persone fisiche), ktorá je progresívnou daňou z dividend alebo podielov na zisku vyplácaných spoločníkom, pričom ich príjem sa zdaňuje sadzbou vo výške 40 %. Dividendy alebo podiely na zisku vyplácané spoločníkom sú teda oslobodené od dane do výšky 60 % s cieľom zamedziť viacnásobnému zdaneniu tých istých príjmov.

5 — Riadny dodatok ku GURI č. 268 zo 16. októbra 1973, s. 3.

10. Článok 14 DPR č. 601/1973 nazvaný „Podmienky uplatnenia zvýhodnení“ stanovoval:

„1. Daňové zvýhodnenia upravené v ustanoveniach tejto hlavy sa vzťahujú na družstvá a na ich zoskupenia, ktoré sa spravujú princípmi vzájomnosti stanovenými v právnych predpisoch štátu a sú zapísané do registrov vedených prefektom alebo do všeobecného registra družstiev.

2. Požiadavky charakterizujúce cieľ vzájomnosti sa považujú za splnené, ak sú podmienky stanovené v článku 26 legislatívneho dekrétu dočasnej hlavy štátu č. 1577 zo 14. decembra 1947 v znení neskorších zmien a doplnení výslovne a kogentne zakotvené v stanovách a ak tieto podmienky boli skutočne dodržiavané počas zdaňovacieho obdobia a počas prechádzajúcich piatich rokov alebo prípadne počas obdobia, ktoré uplynulo od schválenia stanov, ak je kratšie ako päť rokov.

3. Na podmienky uplatňovania daňových zvýhodnení dohliadajú daňové orgány v súčinnosti s ministerstvom práce a inými orgánmi dohľadu.“

II — Skutkový stav v konaniach vo veci samej a prejudiciálne otázky

A — *Vec C-78/08*

11. Po ukončení kontroly Guardia di Finanza Daňový úrad v Matere doručil družstvu Paint Graphos, založenému podľa talianskeho práva, daňový výmer, ktorým upravil výšku príjmu družstva za rok 1993 na účely stanovenia daní IRPEG a ILOR. V tomto rozhodnutí daňový úrad odmietol priznať tomuto družstvu nárok na oslobodenie od dane podľa článkov 11, 12 a 14 DPR č. 601/1973. Po viacerých opravných prostriedkoch, ktoré podalo tak družstvo Paint Graphos, ako aj Ministero dell’Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate, o veci v súčasnosti rozhoduje vnútroštátny súd.

B — *Vec C-79/08*

12. Daňovým výmerom z 8. júna 1999 Daňový úrad v Rovigu oznámil družstvu Adige Carni, založenému podľa talianskeho práva, zánik daňových zvýhodnení uvedených v článku 10 a nasl. DPR č. 601/1973, zvýšenie jeho zdaniteľného príjmu za rok 1993, ako aj následné zvýšenie daní IRPEG a ILOR. Daňový úrad najmä spochybnil vydanie faktúr

za služby, ktoré podľa jeho názoru neboli poskytnuté. Keďže daňový úrad považoval zodpovedajúcu sumu za príjem a táto suma nebola zaúčtovaná ako príjem družstva Adige Carni, daňový úrad sa domnieval, že táto suma bola vyplatená členom v rozpore s článkom 11 DPR č. 601/1973. Po viacerých opravných prostriedkoch družstvo Adige Carni podalo kasačnú sťažnosť najmä na základe chýbajúceho alebo nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia o odmietnutí predmetných daňových zvýhodnení.

14. Ministero delle Finanze podalo kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáha zrušenia rozhodnutia Commissione tributaria centrale, ktorá bez preskúmania dôvodnosti tvrdení M. Franchetta konštatovala, že družstvu nebolo možné odoprieť daňové zvýhodnenia bez predchádzajúceho obligatórneho stanoviska ministerstva práce. Ministero delle Finanze najmä tvrdí, že došlo k porušeniu článku 14 DPR č. 601/1973, pretože daňový výmer sa týkal člena družstva a nie samotného družstva, a z tohto dôvodu stanovisko ministerstva práce nebolo potrebné.

C — *Vec C-80/08*

D — *Prejudiciálne otázky*

13. Daňový úrad v Monfalcone opravil daňové priznania M. Franchetta za roky 1984 až 1986, pretože M. Franchetto ako člen družstva Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., založeného podľa talianskeho práva, ktorého predmetom podnikania bol chov a predaj mäkkýšov, vystupoval samostatne na trhu, zatiaľ čo družstvo, na ktoré boli vystavené faktúry na nákup a predaj tovaru, poberalo z každého predaja províziu za každú poskytnutú službu a rozdeľovalo zisk medzi členov namiesto toho, aby ho umiestnilo do príslušného nedeliteľného fondu.

15. Podľa Corte suprema di cassazione (Taliansko) je na posúdenie zlučiteľnosti daňových zvýhodnení družstiev v porovnaní s obchodnými spoločnosťami s právom Únie potrebné určiť, či dosahovanie daňových úspor dotknutými subjektmi predstavuje protiprávnu štátnu pomoc, na základe ktorej by v dôsledku priameho účinku článku 88 ods. 3 ES boli vnútroštátne orgány, vrátane súdov, povinné neuplatňovať predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu a nariadiť vrátenie poskytnutej pomoci. Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či využitie právnej formy družstva predstavuje zneužitie práva.

16. Za týchto okolností Corte suprema di cassazione rozhodol o prerušení konania a o položení týchto prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru:

„1. Sú daňové zvýhodnenia poskytované družstvám podľa článkov 10, 11, 12, 13 a 14 DPR [č. 601/1973] zlučiteľné so súťažným právom a konkrétnejšie, možno ich označiť za štátnu pomoc v zmysle článku 87… ES, najmä ak je systém dohľadu a nápravy zneužitia upravený legislatívnym dekrétom dočasnej hlavy štátu č. 1577 [zo 14. decembra 1947] nedostačujúci?

2. Možno tieto opatrenia, najmä pokiaľ ide o otázku kvalifikácie sporných daňových zvýhodnení ako štátnej pomoci, považovať za primerané vo vzťahu k cieľom, ktoré sledujú družstvá? Môže sa posúdenie primeranosti vzťahovať nielen na jednotlivé opatrenie, ale aj na zvýhodnenie, ktoré poskytujú tieto opatrenia ako celok, a na vyplývajúce narušenie hospodárskej súťaže?

3. Na účely odpovede na predošlé otázky sa prihliada na skutočnosť, že systém dohľadu je vážne oslabený reformou práva obchodných spoločností, predovšetkým vo vzťahu k družstvám s prevažujúcou, ale nie výlučnou vzájomnosťou, podľa zákona č. 311/2004[.]

4. Bez ohľadu na to, či predmetné daňové zvýhodnenia možno považovať za štátnu pomoc, možno využitie právnej formy družstva aj mimo prípadov podvodu a obchádzania zákona považovať za zneužitie práva, ak je výlučným alebo hlavným cieľom využitia tejto právnej formy dosiahnutie daňovej úspory?“

III — Konanie pred Súdnym dvorom

17. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený kancelárii Súdneho dvora 25. februára 2008.

18. Písomné pripomienky predložili družstvá Paint Graphos a Adige Carni, talianska, španielska a francúzska vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev.

19. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 11. marca 2010, boli zastúpené družstvá Paint Graphos a Adige Carni, M. Franchetto, talianska,

španielska a francúzska vláda, Komisia, ako aj Dozorný orgán EZVO. [6]

IV — O prípustnosti prejudiciálnych otázok

A — *Pripomienky účastníkov konania*

20. Družstvá Paint Graphos a Adige Carni, ako aj talianska vláda navrhujú, aby Súdny dvor vyhlásil prejudiciálne otázky za neprípustné. Podľa Komisie by Súdny dvor mal vyhlásiť, že nemá právomoc odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil vnútroštátny súd.

21. Táto argumentácia vychádza jednak z nedostatočných údajov týkajúcich sa právneho a skutkového rámca konaní vo veci samej a jednak jasných dôvodov týkajúcich sa relevantnosti položených otázok. Účastníci konania majú totiž pochybnosti o tom, či má odpoveď Súdneho dvora význam pre rozhodnutie v konaniach vo veci samej, pričom poukazujú na to, že otázky položené Súdnemu dvoru sú predčasné, hypotetické, či dokonca fiktívne.

22. V každom prípade sú podľa Komisie, ako aj podľa talianskej a španielskej vlády prvé tri otázky neprípustné, pretože sa týkajú vnútroštátnych ustanovení, ktoré sa nevzťahujú na konania vo veci samej. Podľa Komisie to platí aj v prípade štvrtej otázky, keďže nie je namieste otázka postupov smerujúcich k dosiahnutiu zvýhodnenia v rovine práva Spoločenstva, pretože tieto postupy vyplývajú v tomto prípade iba z vnútroštátneho práva, takže zásada zákazu zneužitia práva vyplývajúca z práva Spoločenstva sa nepoužije.

23. Napokon Komisia poukazuje na svoju výlučnú právomoc rozhodovať o zlučiteľnosti štátnej pomoci so spoločným trhom. Podľa Komisie je teda aj druhá otázka neprípustná.

B — *Posúdenie prípustnosti položených otázok*

24. Na úvod poznamenávam, že z návrhov na začatie prejudiciálneho konania predložených Súdnemu dvoru v rámci tohto konania vyplývajú značné problémy týkajúce sa ich prípustnosti.

25. Po prvé stručná formulácia návrhov na začatie prejudiciálneho konania neumožňuje zistiť podrobnosti posudzovanej vnútroštátnej právnej úpravy ani skutkové okolnosti

6 — V prílohe predvolania na verejné pojednávanie boli účastníci konania vyzvaní, aby sa vo svojich ústnych prednesoch zamerali na otázku, či a prípadne za akých podmienok môžu daňové oslobodenia, ktoré sú predmetom konaní vo veci samej, predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Talianskej vláde bola tiež adresovaná otázka týkajúca sa existujúcej pomoci.

konaní vo veci samej. Z údajov, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a z rôznych dokumentov, ktoré do spisu založili účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, vyplývajú značné nejasnosti, pokiaľ ide o obsah vnútroštátnej právnej úpravy tejto problematiky. Okrem toho Súdnemu dvoru neboli predložené presné informácie týkajúce sa zdaňovania iných spoločností ako družstiev, hoci tieto údaje sú nevyhnutné na posúdenie porovnateľnosti, z ktorej vychádzajú pojmy zvýhodnenie a selektívnosť, ktoré sú základnými prvkami pojmu štátna pomoc.

26. Po druhé existencia súvislosti medzi právom Únie a vecami, o ktorých rozhoduje vnútroštátny súd, je ešte nejasnejšia. Vzhľadom na predmet a povahu konaní vo veci samej je ťažké zistiť, aký význam by mohla mať odpoveď Súdneho dvora pre rozhodnutie v konaniach na vnútroštátnom súde. Tieto konania sa totiž týkajú platnosti kontroly vykonanej daňovým úradom, zatiaľ čo položené otázky sa týkajú posúdenia daňových zvýhodnení z hľadiska článku 87 ES. Poukazujem navyše na to, že družstvo Paint Graphos uvádza, že konania na vnútroštátnom súde sa týkajú ustanovení, ktoré upravujú overenie výšky príjmov, a nie povahy alebo zlučiteľnosti daňových sadzieb s ustanoveniami práva Spoločenstva.

27. Okrem toho, pokiaľ ide o prípad M. Franchetta, treba uviesť, že predmetom tohto konania nie je zdanenie dotknutého družstva, ale zdanenie M. Franchetta ako fyzickej osoby. Na rozdiel od znenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania družstvo, ktorého členom bol M. Franchetto, zrejme nebolo pracovným družstvom uvedeným v článku 11 DPR č. 601/1973, ale družstvom pre drobný rybolov podľa článku 10 tohto DPR, pričom vnútroštátny súd nekonkretizoval pôsobnosť tohto ustanovenia.

28. Po tretie sa vnútroštátny súd pýta na problematiku primeranosti vnútroštátnych opatrení vo vzťahu k cieľom sledovaným družstvom, ktoré sú zrejme vymedzené vo vnútroštátnom právnom poriadku. Posúdenie kritérií týkajúcich sa rovnováhy medzi záujmami chránenými vnútroštátnymi daňovými opatreniami a narušením hospodárskej súťaže vyžaduje posúdenie zlučiteľnosti prípadných opatrení štátnej pomoci so spoločným trhom.

29. Po štvrté, pokiaľ ide o tretiu otázku, táto je skôr úvahou alebo komentárom, ktorý nemožno považovať za samostatnú otázku.

30. Napokon poukazujem na to, že štvrtá položená otázka patrí výlučne do vnútroštátneho práva, a preto Súdny dvor nemá právomoc na ňu odpovedať. Vnútroštátny súd sa totiž pýta na súvislosť medzi využitím právnej formy družstva a dosahovaním daňových úspor.

31. Vzhľadom na tieto ťažkosti stačí pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry možno odmietnuť rozhodnutie o prejudiciálnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijaký vzťah k existencii alebo predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo tiež vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové a právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené. [7]

32. Vnútroštátny súd je totiž povinný uviesť presné dôvody, ktoré ho viedli k položeniu otázky o výklade a platnosti určitých ustanovení práva Únie. Súdny dvor rozhodol, že je nevyhnutné, aby vnútroštátny súd poskytol minimálne vysvetlenia dôvodov, pre ktoré si zvolil ustanovenia práva Spoločenstva, o výklad alebo posúdenie platnosti ktorých žiada, a súvislosti, ktorá podľa neho existuje medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnymi právnymi predpismi, ktoré sa vzťahujú na konanie. [8]

33. Okrem toho Súdny dvor nemá právomoc rozhodovať o zlučiteľnosti vnútroštátneho opatrenia s právom Únie. [9] Nemôže sa teda vyjadriť k zlučiteľnosti štátnej pomoci alebo schémy pomoci so spoločným trhom, keďže posúdenie tejto zlučiteľnosti prináleží do výlučnej právomoci Komisie, ktorej činnosť je preskúmateľná súdom Únie. [10] Súdny dvor tiež nie je oprávnený rozhodovať o skutkovom stave vo veci samej alebo uplatniť predpisy Únie na vnútroštátne opatrenia alebo situácie, keďže tieto otázky patria výlučne do právomoci vnútroštátneho súdu. [11]

34. Vzhľadom na vyššie uvedené by mal Súdny dvor vyhlásiť všetky otázky, ktoré mu boli položené, za neprípustné.

35. V prípade, ak by Súdny dvor dospel k záveru, že sa nemôže riadiť takýmto radikálnym návrhom, navrhujem, aby sa vo svojej analýze sústredil na prvú prejudiciálnu otázku.

36. V tejto súvislosti Corte suprema di cassazione zrejme vychádza z predpokladu, že aj v prípade, ak by dotknuté družstvá mali nárok na oslobodenie, nemohli by využiť predmetné zvýhodnenia, pretože tieto zvýhodnenia predstavujú štátnu pomoc.

7 — Rozsudky zo 16. júla 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Zb. s. I-4673, bod 20, a z 19. novembra 2009, Filipiak, C-314/08, Zb. s. I-11049, bod 42 a citovaná judikatúra.

8 — Rozsudok z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, Zb. s. I-1157, bod 52.

9 — Pozri najmä rozsudok z 26. januára 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Zb. s. I-635, bod 23 a citovanú judikatúru.

10 — Pozri rozsudok z 23. marca 2006, Enirisorse, C-237/04, Zb. s. I-2843, bod 23.

11 — Pozri rozsudok z 30. marca 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Zb. s. I-2941, bod 69 a citovanú judikatúru.

37. Svojím návrhom na začatie prejudiciálneho konania a najmä svojou prvou otázkou teda vnútroštátny súd chce predložiť Súdnemu dvoru analýzu zlučiteľnosti ustanovení vnútroštátneho daňového systému týkajúceho sa družstiev s právom Únie. V tejto súvislosti venuje značnú pozornosť otázke vývoja príslušných talianskych daňových predpisov, ktoré sa do veľkej miery nevzťahujú na konania vo veci samej, pričom tiež odkazuje tak na judikatúru Súdneho dvora, ako aj na rôzne oznámenia Komisie týkajúce sa uplatňovania právnej úpravy štátnej pomoci na vnútroštátne daňové opatrenia.

38. Hoci Súdny dvor nemá právomoc podľa článku 234 ES rozhodovať v rámci prejudiciálneho konania o výklade noriem vnútroštátneho práva [12], môže vnútroštátnemu súdu poskytnúť všetky výkladové prvky vyplývajúce z práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť súlad vnútroštátneho opatrenia s právom Únie na účely rozhodnutia veci, o ktorej rozhoduje [13]. V oblasti štátnej pomoci môže najmä vnútroštátnemu súdu poskytnúť výkladové prvky, ktoré mu umožnia určiť, či vnútroštátne opatrenie možno považovať za štátnu pomoc v zmysle práva Únie [14].

39. V tomto prípade vzhľadom na právne a skutkové okolnosti, ktoré uviedol vnútroštátny súd, zastávam názor, že Súdny dvor má k dispozícii minimálne údaje, aby mohol rozhodnúť o časti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pričom preformuluje prvú položenú otázku [15] v tom zmysle, že Súdny dvor sa vyjadrí ku kritériám pojmu štátna pomoc z hľadiska posudzovaných daňových právnych predpisov. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby na základe tohto posúdenia vzhľadom na rozhodnutie Súdneho dvora rozhodol, či prípadné daňové zvýhodnenie družstiev môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

40. Okrem toho v rámci tohto preformulovania otázky bude potrebné obmedziť jej znenie na vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa vzťahujú na konania vo veci samej. Keďže vnútroštátny súd potvrdzuje v troch návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, že konania vo veci samej sa týkajú výrobných a pracovných družstiev, navrhujem obmedziť analýzu prvej prejudiciálnej otázky na článok 11 DPR č. 601/1973.

41. Napokon poznamenávam, že Súdny dvor výslovne uviedol, že vnútroštátne súdy sú rovnako ako Komisia oprávnené vykladať

12 — Rozsudok z 26. septembra 1996, Allain, C-341/94, Zb. s. I-4631, bod 11.

13 — Pozri rozsudok Enirisorse, bod 24, už citovaný, a Transportes Urbanos y Servicios Generales, už citovaný, bod 23.

14 — Pozri rozsudok z 10. júna 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Zb. s. I-5243, bod 24 a citovanú judikatúru.

15 — Rozsudky z 8. marca 2007, Campina, C-45/06, Zb. s. I-2089, bod 30; z 23. septembra 2008, Bartsch, C-427/06, Zb. s. I-7245, bod 31, a z 5. marca 2009, Kattner Stahlbau, C-350/07, Zb. s. I-1513, bod 24.

pojem štátna pomoc. [16] Keďže vnútroštátny súd má pochybnosti o výklade tohto pojmu, je oprávnený obrátiť sa na Súdny dvor. Spolupráca medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom by však nemala viesť k obchádzaniu rovnováhy právomocí priznaných inštitúciám Únie. Vnútroštátny súd má v oblasti posudzovania zlučiteľnosti v porovnaní s pôsobnosťou Komisie vedľajšiu úlohu.

V — Úvodné poznámky o družstvách

A — *O vlastnostiach družstiev a o ich zdaňovaní*

42. Družstvá sú zoskupeniami fyzických osôb alebo právnických osôb s výrazným osobným charakterom a osobitnými zásadami fungovania, medzi ktoré patrí zásada demokratickej štruktúry a kontroly a spravodlivé rozdelenie čistého zisku za účtovné obdobie. [17]

43. Osobitosť družstiev sa prejavuje v pojme vzájomné zvýhodnenie, ktoré možno realizovať prostredníctvom dvoch odlišných postupov, buď ako okamžité zvýhodnenie, alebo ako budúce zvýhodnenie, čiže dodatočná odmena. V rámci družstiev možno navyše rozlišovať príjem získaný činnosťou s členmi a príjem získaný z transakcií s tretími osobami. [18]

44. V rámci činností družstva s členmi sa príjmy delia medzi členov v dvoch fázach. Okamžité zvýhodnenie sa realizuje prostredníctvom ceny alebo zľavy z nákupu tovaru členom. Budúce zvýhodnenie sa realizuje prostredníctvom dodatočnej odmeny, ktorá predstavuje sumu, ktorú družstvo pravidelne vypláca členom podľa ich podielu na imaní družstva.

45. Systém zdaňovania družstiev je úzko prepojený so štruktúrou ich kapitálu a ekonomickým systémom, na ktorom sú založené.

16 — Rozsudky z 22. marca 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Zb. s. 595, bod 14; z 21. novembra 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, Zb. s. I-5505, bod 10; z 11. júla 1996, SFEI a i., C-39/94, Zb. s. I-3547, bod 49, a z 5. októbra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, Zb. s. I-9957, bod 39.

17 — CATHIARD, C.: La société coopérative européenne. In: *La semaine juridique. Entreprise et affaires.* 2009, č. 1, s. 34 až 50.

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

Z toho možno vyvodiť, že družstvá pôsobia vo vlastnom právnom a ekonomickom rámci.

46. O zložitosti otázky zdaňovania príjmov družstiev svedčí rozmanitosť riešení prijatých v rôznych členských štátoch. [19] V odbornej literatúre sa uvádza, že táto daňová „heterogénnosť" odráža ich spoločenskú „heterogénnosť" a zdá sa byť nevyhnutná na dosiahnutie cieľov, ktoré sú napriek tomu, že družstvá musia čeliť konkurencii, naďalej odlišné od cieľov, ktoré sledujú obchodné spoločnosti. [20]

47. V niektorých vnútroštátnych systémoch pre družstvá platí všeobecná právna úprava zdanenia spoločností. [21] Iné členské štáty uplatňujú metódu oslobodenia, ktorej vyjadrením je jednak systém „transparentnosti" založený na tom, že zisk družstva patrí jeho členom, a jednak daňové oslobodenie príjmov získaných z činnosti s členmi, ktorí sú povinní platiť daň z príjmu fyzických osôb zo získaných príjmov. [22] Niektoré vnútroštátne systémy umožňujú odpočet dodatočnej odmeny od základu dane. [23] Napokon existuje možnosť posudzovať podiely na zisku vyplatené členom ako dividendy s nižšou sadzbou dane. [24]

48. Zdaňovanie družstiev často súvisí s povinnosťou konať spôsobom, ktorý je charakteristický pre družstvá. V prípade nedodržania tejto požiadavky musia družstvá čeliť značným daňovým sankciám. Nemožno teda vždy identifikovať rozdiely medzi zásadami, ktoré sa vzťahujú na zdaňovanie družstiev, na základe všeobecného porovnania so systémom zdaňovania kapitálových spoločností s cieľom zistiť, či sú tieto rozdiely odôvodnené cieľom zvýhodniť družstvá, alebo ich osobitnou povahou. [25]

49. V Taliansku vznikli výrobné a pracovné družstvá jednak ako forma spolupráce remeselníkov – prvé takéto družstvo založili v roku 1855 sklári v Altare – a jednak ako

19 — K prehľadu systémov zdanenia družstiev členských štátov Európskej únie v čase, keď mala dvanásť členských štátov, pozri STRACKE, B.: *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union.* Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 1997.

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

21 — ALGUACIL MARÍ, M. P.: Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato. In: *Rivista di diritto tributario internazionale [Časopis pre medzinárodné daňové právo]*, 1 (2004), s. 51 –79. Autor do tejto skupiny zaraďuje Írsko a väčšinu družstiev v Rakúsku a Grécku.

22 — ALGUACIL MARÍ, M. P., c. d., zaraďuje do tejto kategórie najmä Portugalskú republiku, pokiaľ ide o spotrebné družstvá, Spolkovú republiku Nemecko a Helénsku republiku, pokiaľ ide o poľnohospodárske družstvá, a Taliansku republiku, pokiaľ ide o poľnohospodárske a rybárske družstvá.

23 — ALGUACIL MARÍ, M. P, c. d., uvádza najmä Spolkovú republiku Nemecko, Dánske kráľovstvo, Fínsku republiku a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska.

24 — ALGUACIL MARÍ, M. P, c. d., do tejto skupiny zaraďuje najmä Portugalskú republiku a Španielske kráľovstvo.

25 — Pozri MANNIO, L.: *Osuuskunnat ja verotus.* Helsinki: Edita, 2004, s. 73.

forma organizácie robotníkov bez osobitnej kvalifikácie. Takéto družstvá boli vytvorené (prvé z nich v roku 1883 v Ravenne) s cieľom zlepšiť prístup členov dotknutých štrukturálnou alebo sezónnou nezamestnanosťou k zamestnaniu, pôvodne najmä v stavebníctve, ale neskôr aj v rôznych iných odvetviach. V tejto súvislosti poznamenávam, že v Taliansku sa rozlišujú výrobné a pracovné družstvá, ktoré pôsobia v poľnohospodárstve alebo rybárstve, a iné výrobné a pracovné družstvá. [26]

50. V tomto prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa talianskej právnej úpravy platnej v čase skutkových okolností konania vo veci samej sa na družstvá vzťahovalo úplné alebo čiastočné oslobodenie od viacerých daní, ktorého dôvodom bolo dosahovanie osobitného ekonomického cieľa, ktorý uznáva článok 45 talianskej ústavy z dôvodu sociálnej funkcie družstva a jeho vzájomného charakteru.

51. Je potrebné uviesť, že podľa článku 26 legislatívneho dekrétu dočasnej hlavy štátu č. 1577 zo 14. decembra 1947 (ďalej len „zákon Basevi“) sa znaky týkajúce sa vzájomnosti považovali za splnené, ak stanovy družstva obsahovali tieto ustanovenia: po prvé zákaz vyplácania dividend prevyšujúcich zákonnú úrokovú sadzbu zo skutočne splateného kapitálu, po druhé zákaz vyplácania prostriedkov z nedeliteľného fondu členom počas trvania spoločnosti a po tretie použitie celého majetku družstva po odpočítaní splateného kapitálu a prípadných dividend na verejnoprospešný účel týkajúci sa vzájomnosti v prípade zrušenia družstva.

52. Ako zdôrazňuje vnútroštátny súd, výrobné a pracovné družstvá sa vyznačujú tým, že ich členovia pôsobia ako podnikatelia alebo zamestnanci. V týchto družstvách, rovnako ako v prejednávanej veci, členovia vykonávajú vlastné povolanie v rámci družstva a prebytok vytvorený ich prácou im možno vyplatiť ako doplnok odmeny. [27]

53. Podľa informácií poskytnutými účastníkmi konania, ktorí predložili v tomto konaní pripomienky, základ dane družstva sa

26 — K histórii výrobných a pracovných družstiev v Taliansku pozri KLINGBERG, W., c. d., s. 21 – 27. Právna úprava prijatá v roku 1911 zakotvovala osobitný režim týkajúci sa vyplácania prebytku výrobných a pracovných družstiev, ktoré sa chceli uchádzať o verejné zákazky. Tamže, s. 123 a 124.

27 — Podľa Strackeho cieľom výrobných a pracovných družstiev, ktoré sú typické pre členské štáty južnej Európy, je zlepšiť prístup členov k zamestnaniu. Osobitná úprava zdaňovania týchto družstiev má podporiť ich trvalú existenciu prostredníctvom nahromadenia spoločného družstevného kapitálu. Pozri STRACKE, B., c. d., s. 46.

určuje rovnako ako základ dane inej spoločnosti. V zásade je to čistý zisk z činnosti družstva. Treba dodať, že zo spisu vyplýva, že všetky spoločnosti majú nárok na odpočet vyplatených odmien od svojich zdaniteľných príjmov.

54. Napokon poukazujem na to, že okrem problematiky, ktorá je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa účastníci konania zaoberali zdaňovaním družstiev v širšej perspektíve, ktorá presahovala rámec oslobodení podľa článku 11 DPR č. 601/1973. Zdá sa mi, že najmä Komisia na pojednávaní zmenila svoje stanovisko v porovnaní so svojimi písomnými pripomienkami, keďže poukázala na otázku absencie zdanenia prostriedkov v nedeliteľnom fonde družstiev v talianskej právnej úprave.

55. V tejto súvislosti poznamenávam, že podľa môjho názoru, pokiaľ ide o výrobné a pracovné družstvá, táto otázka môže mať význam iba v prípade, ak dotknuté družstvo nemohlo využiť oslobodenia, ktoré sú predmetom konania vo veci samej. Zastávam názor, že Súdny dvor by mal obmedziť svoju analýzu iba na otázku, či oslobodenia pre výrobné a pracovné družstvá uvedené v článku 11 DPR č. 601/1973 môžu spĺňať kritériá pojmu štátna pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

B — *O článku 11 DPR č. 601/1973*

56. Podľa článku 11 ods. 1 DPR č. 601/1973 sa oslobodenie vzťahuje na príjmy družstva, ak suma odmien predstavuje najmenej 60 % celkovej sumy všetkých ostatných nákladov s výnimkou nákladov na suroviny a materiál. Toto oslobodenie teda závisí od toho, či možno určiť vzťah medzi podielom práce členov a podielom iných výrobných faktorov – ako je kapitál a cudzia práca – vrátane prevádzkových nákladov a nákladov na tovar a vybavenie. Vymedzenie tohto kritéria umožňuje vytvoriť kontrolu týkajúcu sa na jednej strane skutočne vyplatených odmien a na druhej strane celkovej sumy všetkých ostatných nákladov družstva. [28] V prípade, ak sa výška odmien pohybuje v rozmedzí 60 % a 40 %, uvedené dane sa znižujú na polovicu. [29]

57. Daňové zvýhodnenie podľa článku 11 ods. 1 DPR č. 601/1973 sa navyše použije iba v prípade, ak družstvo spĺňa podmienky uvedené v článku 23 uvedeného zákona Basevi.

28 — STILLITANI, G.: La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali. In: *Sistema Leggi d'Italia*. Dottrina, 2008. Pozri aj STRACKE, B., c. d., s. 180 a 181.

29 — Matematicky to predstavuje oslobodenie 50 % príjmov.

58. Článok 11 ods. 3 DPR č. 601/1973 stanovuje, že od príjmu družstva sa môžu odpočítať sumy vyplácané zamestnaným členom ako doplnok ich mzdy až do výšky 120 % obvyklej mzdy, keďže tieto sumy predstavujú dodatočné odmeny, čiže budúce zvýhodnenia členov na základe vzájomnosti. V talianskej odbornej literatúre sa uvádza, že tento odpočet nestanovuje výnimku z uplatňovania všeobecného systému zdanenia spoločností a iných hospodárskych subjektov. [30]

59. Podľa môjho názoru uvedené ustanovenie zakotvuje obmedzenie možnosti vyplatenia prebytku družstva členom vo forme doplnkov odmeny odpočítateľných zo zdaniteľného príjmu družstva.

60. Ako uviedla talianska vláda na pojednávaní, člen poberá odmenu za prácu vykonávanú pre družstvo a tento príjem podlieha progresívnej dani z príjmu. Sumy vyplácané členom ako doplnok odmeny sa odpočítavajú od zdaniteľného príjmu družstva ako príjmy, ktoré zodpovedajú mzde zamestnanca. Tieto sa totiž zdaňujú ako príjmy zamestnanca, ktorý je členom družstva [31].

30 — PISTOLESI, F.: Le agevolazioni fiscali per le cooperative. In: *TributImpresa*. 2005, č. 3.

31 — Z článku 50 jednotného predpisu pre priame dane (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) vyplýva, že príjmom zamestnanca sú rovnocenné odmeny zamestnancov, ktorí sú členmi výrobných a pracovných družstiev, do výšky 120 % aktuálnej obvyklej mzdy.

VI — O posúdení daňového opatrenia ako štátnej pomoci

A — *O všeobecných kritériách pojmu štátna pomoc*

61. Pojem štátna pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES zahŕňa nielen pozitívne dávky, ako sú subvencie, ale aj opatrenia, ktoré v rôznej forme zmierňujú zaťaženie, ktoré musí podnik niesť za normálnych okolností a ktoré síce nepredstavujú subvencie v užšom zmysle slova, sú však rovnakej povahy a majú identické účinky. [32]

62. Z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom oslobodenie od dane, ktoré, aj keď nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, stavia príjemcu do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňových subjektov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. [33]

32 — Rozsudky z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 38; z 20. novembra 2003, GEMO, C-126/01, Zb. s. I-13769, bod 28 a citovaná judikatúra; z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, C-501/00, Zb. s. I-6717, bod 90 a citovaná judikatúra; z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia, C-66/02, Zb. s. I-10901, bod 77, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb. s. I-5479, bod 86.

33 — Rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Zb. s. I-877, bod 14, a Taliansko/Komisia, už citovaný, bod 78.

63. Pokiaľ ide o družstvá, ako vyplýva z oznámenia Komisie z 23. februára 2004 [34], niektoré členské štáty vrátane Talianskej republiky zastávajú názor, že obmedzenia vyplývajúce z osobitnej povahy kapitálu družstva si vyžadujú osobitný daňový režim. Komisia preto vyzvala členské štáty, aby dodržiavali zásadu, podľa ktorej ochrana alebo zvýhodnenie konkrétneho druhu subjektov musia byť primerané vo vzťahu k právnym obmedzeniam, k spoločenskej pridanej hodnote alebo k obmedzeniam vyplývajúcim z tejto právnej formy a nesmú viesť k nekalej súťaži.

64. Súdny dvor opakovane rozhodol, že cieľ sledovaný štátnymi zásahmi sám osebe nestačí na to, aby tieto zásahy neboli kvalifikované ako „pomoc“ v zmysle článku 87 ES. [35] Článok 87 ods. 1 ES totiž nerozlišuje príčiny alebo ciele štátnych zásahov, ale vymedzuje štátnu pomoc podľa účinkov týchto zásahov. [36]

65. Uplatňovanie tohto pomerne jednoduchého prístupu však vyvoláva ťažkosti v súvislosti so zdaňovaním podnikov s rôznymi právnymi formami. Pokiaľ ide o malé a stredné podniky, v podstate rovnaké činnosti možno vykonávať v rámci právnej formy osobnej spoločnosti [37], kapitálovej obchodnej spoločnosti [38], družstva alebo aj ako samostatne zárobkovo činná osoba.

66. V tejto súvislosti poznamenávam, že hoci je typológia právnych foriem podnikov v členských štátoch do veľkej miery porovnateľná, existujú významné rozdiely, ktoré sa týkajú najmä pojmu právnická osoba, či dokonca právna subjektivita [39] podnikov.

67. Zdaňovanie jednotlivých subjektov rôznych právnych foriem môže byť založené na klasickej zásade dvojitého zdanenia. V tomto prípade sa príjem z hospodárskej činnosti zdaňuje ako príjem podniku a tiež ako príjem jeho vlastníka. Naopak v systémoch jednorazového zdanenia sa všetky príjmy z tejto činnosti zdaňujú buď ako príjmy podniku, pričom príjmy vyplatené spoločníkom sú oslobodené od dane, alebo ako príjmy spoločníka, ktoré sa nezdaňujú ako príjmy podniku.

34 — Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov o podpore družstiev v Európe [KOM(2004) 18 v konečnom znení].

35 — Rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, Zb. s. I-10505, bod 84 a citovaná judikatúra.

36 — Rozsudok British Aggregates/Komisia, už citovaný, bod 85.

37 — Verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť.

38 — Spoločnosť s ručením obmedzeným alebo akciová spoločnosť.

39 — Talianske právo zrejme rozlišuje pojmy „soggettività giuridica“ a „personalità giuridica“. Pozri MAGRINI, P. P.: *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*. München: Sellier European Law Publishers, 2004, s. 8.

Existuje však samozrejme viacero variantov, ktoré kombinujú niektoré aspekty týchto modelov.

68. V rámci identifikácie kľúčových pojmov zvýhodnenie a selektívnosť v kontexte rozhodnutí prijatých vnútroštátnym zákonodarcom v rámci daňových právnych predpisov existuje riziko zjavnej jasnosti pojmov, ktoré môže v skutočnosti ešte sťažiť analýzu skúmanej problematiky.

69. Chcem najmä dodať, že pre posúdenie pojmu zvýhodnenie, ako aj pojmu selektívnosť, je podľa môjho názoru relevantná existencia odôvodnenia týkajúceho sa povahy alebo všeobecnej štruktúry daňového systému.

70. V týchto dvoch prípadoch ide totiž o posúdenie osobitnej úpravy zdaňovania v rámci daňového systému vo vzťahu k hypotetickej situácii, v ktorej by takáto osobitná úprava chýbala, vrátane posúdenia pôsobnosti a odôvodnenia daného rozhodnutia vnútroštátneho zákonodarcu. V záujme stručnosti mojej argumentácie som sa rozhodol zaoberať sa otázkou existencie zvýhodnenia skôr z formálneho hľadiska a venovať pozornosť charakteristikám, ktoré by mohli samy osebe tiež spochybniť existenciu zvýhodnenia v ekonomickom zmysle v kontexte selektívnosti.

B — *O zvýhodnení*

71. Treba uviesť, že o zvýhodnenie v zmysle článku 87 ods. 1 ES ide iba v prípade, ak opatrenie stanovuje zvýhodnenie daňového zaťaženia v porovnaní s normálnym stavom upraveným daňovým systémom. Základným pojmom pri určovaní zvýhodnenia v rámci daňového systému je teda pojem všeobecný systém zdanenia [40].

72. V tejto súvislosti je na účely rozhodnutia o existencii zvýhodnenia potrebné identifikovať všeobecnú úroveň zdanenia, ktorá sa vzťahuje na právnické osoby vo vnútroštátnom daňovom systéme. Vzhľadom na to, že takáto identifikácia je mimoriadne zložitá, je potrebné porovnať situáciu podniku, na ktorý sa vzťahuje posudzované opatrenie, vo vzťahu k iným podnikom, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, z hľadiska cieľa sledovaného predmetným opatrením. [41]

73. Okrem toho je potrebné rozlíšiť z pojmového hľadiska formálne zvýhodnenie a reálne zvýhodnenie. Napriek zisteniu určitého druhu zvýhodnenia, napríklad vo forme daňového zvýhodnenia, je totiž potrebné skúmať, či toto zvýhodnenie nie je prostriedkom

40 — ROSSI-MACANICO, P.: The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures. In: *EC tax review.* zv. 16, 2007, č. 2, s. 91.

41 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný, bod 41; z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 68 a citovanú judikatúru, a z 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, Zb. s. I-1627, bod 40.

na vylúčenie použitia jednej daňovej normy a umožnenie použitia inej daňovej normy. Daňové oslobodenie môže napríklad viesť k zdaneniu určitej činnosti podľa iného systému. [42] Daňová výhoda môže byť tiež vyvážená alebo odôvodnená povinnosťami vyplývajúcimi z právnej štruktúry určitej formy právnickej osoby, čo znamená, že nejde o zvýhodnenie v ekonomickom zmysle. [43]

74. V tomto prípade článok 11 ods. 1 DPR č. 601/1973 čiastočne alebo úplne oslobodzuje zdaniteľný príjem výrobného alebo pracovného družstva od dane podľa toho, do akej miery prispievajú jeho členovia svojou prácou k vytvoreniu ekonomickej hodnoty v rámci činnosti družstva. Rozsah oslobodenia sa určuje približne. Uvedené ustanovenie neupravuje možnosť odpočtu odmien členov, ktoré sa musia skutočne vyplatiť, keďže táto možnosť odpočtu vyplýva zo všeobecných ustanovení, ktoré upravujú výpočet zdaniteľného príjmu právnickej osoby.

75. Preto, ak by sa Súdny dvor rozhodol pre formálny prístup, predmetné oslobodenie je nepochybne zvýhodnením. Na rozdiel od všeobecného pravidla, ktoré sa vzťahuje na právnické osoby, je zdaniteľný príjem dotknutých družstiev oslobodený od dane.

76. Kladiem si však otázku, či je takýto formálny prístup odôvodnený z hľadiska analýzy ekonomických účinkov posudzovaného ustanovenia.

77. Je totiž samozrejmé, že nemožno uplatňovať jednotné normy na rôzne právne formy spoločností bez stanovení predpokladov týkajúcich sa zdanenia ekonomických faktorov podieľajúcich sa na tvorbe príjmu. Členské štáty majú v rámci daňovej politiky širokú mieru voľnej úvahy pri výbere a rozsahu zdanenia výrobných faktorov. [44]

42 — Podľa môjho názoru je to tak v prípade oslobodenia poľnohospodárskych činností podľa článku 10 DPR č. 601/1973. Ako totiž vyplýva z podaní družstva Paint Graphos, podľa všeobecných pravidiel stanovenia dane IRES sa skutočný príjem družstiev zdaňuje v celom rozsahu. Z toho vyplýva, že na poľnohospodára, ktorý vloží svoje výrobky do družstva, by sa vzťahovala daň z príjmu fyzických osôb na základe katastrálneho príjmu iba preto, že je vlastníkom poľnohospodárskej pôdy, rovnako ako každý iný poľnohospodár, a že družstvo by navyše podliehalo – a prostredníctvom neho aj jeho člen – dani IRES z príjmov zo spracovania, predaja a iných činností týkajúcich sa jeho výrobkov, zatiaľ čo samostatne hospodáriaci poľnohospodár neplatí z takéhoto príjmu žiadnu daň. Cieľom tohto oslobodenia je teda vyrovnať túto nerovnosť zaobchádzania, ktorá by – v prípade, ak by nebola napravená – úplne odrádzala poľnohospodárov od využitia družstva ako právnej formy združovania poľnohospodárov. Okrem toho poukazujem na to, že zdaňovanie osobných spoločností sa často spravuje uvedenou zásadou transparentnosti, podľa ktorej je spoločnosť oslobodená od dane, ale jej príjmy sa zdaňujú ako príjmy spoločníkov bez ohľadu na to, či im tieto príjmy boli vyplatené.

43 — ROSSI-MACANICO, P., c. d., s. 92 a 93. Autor konštatuje, že rozdiely v rámci štruktúry daňového systému nie sú výnimkami, a preto nepredstavujú zvýhodnenia, ktoré by bolo potrebné odôvodniť.

44 — Podľa môjho názoru sa táto miera voľnej úvahy týka napríklad klasifikácie určitých súčastí príjmu vlastníka/spoločníka podniku ako príjmu zo závislej činnosti alebo ako kapitálového príjmu alebo stanovenia rôznych daňových pásiem.

78. Podľa môjho názoru však oslobodenie stanovené v článku 11 ods. 1 DPR č. 601/1973 v ekonomickom zmysle nepredstavuje zvýhodnenie uvedené v článku 87 ods. 1 ES. Zo spisu totiž vyplýva, že všeobecný systém zdanenia právnických osôb sa okrem niekoľkých výnimiek nevzťahuje na družstvá založené na princípe vzájomnosti. Zastávam názor, že všeobecné normy týkajúce sa zdanenia právnických osôb sa vzťahujú na družstvá, iba pokiaľ ide o úpravu kritérií na určenie základu dane a na výpočet zdaniteľného príjmu. Konečné zdanenie však upravujú odchylné ustanovenia, ktoré sa vzťahujú buď na všetky družstvá, alebo na určité druhy družstiev či na družstvá pôsobiace v určitých odvetviach. Všeobecný režim ako celok sa teda vzťahuje na družstvo, iba ak toto družstvo nesplnilo kritériá vyplývajúce zo striktných ustanovení, ktoré upravujú jeho pôsobenie na základe princípu vzájomnosti; inak povedané, iba ak toto družstvo nekonalo spôsobom, ktorý je príznačný pre družstvá.

C — *O selektívnosti*

79. Článok 87 ods. 1 ES zakazuje štátnu pomoc, ktorá „zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, čiže selektívnu pomoc. Na posúdenie selektívnosti opatrenia je potrebné skúmať, či v rámci daného právneho poriadku toto opatrenie predstavuje zvýhodnenie niektorých podnikateľov v porovnaní s inými podnikateľmi, ktorí sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. [45] Podmienka selektívnosti je súčasťou pojmu štátna pomoc. [46]

80. Napriek rozsiahlej judikatúre sa pojem selektívnosť nevykladá jednotne, najmä pokiaľ ide o daňové opatrenia.

81. Ako vyplýva z oznámení Komisie, skutočnosť, že niektoré podniky alebo niektoré odvetvia majú väčší prospech z niektorých týchto daňových opatrení ako iné podniky alebo odvetvia, nevyhnutne neznamená, že tieto opatrenia spadajú do pôsobnosti právnej úpravy hospodárskej súťaže v oblasti štátnej pomoci. [47] Tieto opatrenia však môžu byť

45 — Pozri rozsudok British Aggregates/Komisia, už citovaný, bod 82.

46 — Rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, bod 54.

47 — Oznámenie Komisie z 10. decembra 1998 o uplatňovaní právnej úpravy štátnej pomoci na opatrenia týkajúce sa priameho zdanenia podnikov (Ú. v. ES C 384, s. 3, bod 14): „Opatrenia, ktorých cieľom je znížiť zdanenie práce všetkých podnikov, majú teda pomerne väčší vplyv na odvetvia, v ktorých sa využíva prevažne práca, ako odvetvia, v ktorých sa využíva prevažne kapitál, pričom však nemusia predstavovať štátnu pomoc. Daňové stimuly na podporu environmentálnych investícií, výskumu a vývoja alebo vzdelávania tiež zvýhodňujú iba podniky, ktoré realizujú tieto investície, a tiež nevyhnutne nepredstavujú štátnu pomoc.“

selektívne, aj keď nie sú formálne obmedzené na určité odvetvia. [48] Opatrenia, ktoré sa vzťahujú na všetky odvetvia, teda možno považovať za selektívne, ak podmienky uplatnenia týchto opatrení v skutočnosti obmedzujú počet subjektov, ktoré by ich mohli využiť. [49]

82. Podľa judikatúry sa totiž jednak pomoc vo forme schémy pomoci môže týkať celého hospodárskeho odvetvia, a napriek tomu patriť do pôsobnosti článku 92 ods. 1 Zmluvy o ES (zmeneného na článok 87 ods. 1 ES), a jednak opatrenie určené na čiastočné oslobodenie podnikov z určitého priemyselného odvetvia od peňažných dávok vyplývajúcich z riadneho uplatňovania všeobecného systému sociálneho zabezpečenia treba považovať za pomoc, ak toto oslobodenie nie je odôvodnené povahou alebo štruktúrou tohto systému. [50]

83. Podľa znenia článku 87 ods. 1 ES so spoločným trhom nie je zlučiteľná pomoc, ktorá zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru. Zmluva však nestanovuje kritérium právnej formy právnickej osoby.

84. Využitie určitého druhu právnickej osoby môže byť nepochybne príznačné pre určité odvetvie alebo pre určitý podnik. V tomto prípade sa kritériá právnej formy právnickej osoby a kritériá Zmluvy, ktorá zakazuje opatrenia, ktoré zvýhodňujú určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, prelínajú alebo skôr splývajú [51].

85. Vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Cassa di Risparmio di Firenze a i. [52], Komisia tvrdila, že vnútroštátna právna úprava jednoznačne spĺňala kritérium selektívnosti, pretože zvýhodňovala určité podniky podľa ich právnej formy (nadácie alebo verejnoprávne korporácie), ako aj konkrétne odvetvia (vzdelávanie, zdravotníctvo atď.), v ktorých tieto podniky pôsobia.

86. Súdny dvor konštatoval, že predmetné opatrenie sa nevzťahovalo na všetky hospodárske subjekty. Preto ho nebolo možné považovať za všeobecné opatrenie daňovej alebo hospodárskej politiky, [53] keďže predmetné daňové zvýhodnenie záviselo od právnej formy podniku – verejnoprávna korporácia alebo nadácia – a od odvetví, v ktorých tento podnik vykonával svoju činnosť. Súdny dvor

48 — Pozri rozhodnutie Komisie 2003/755/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci vykonávanej Belgickom pre koordinačné centrá zriadené v Belgicku (Ú. v. ES L 282, s. 25).

49 — Správa o implementácii oznámenia Komisie o uplatňovaní právnej úpravy štátnej pomoci na opatrenia týkajúce sa priameho zdanenia podnikov.

50 — Rozsudok zo 17. júna 1999, Belgicko/Komisia, C-75/97, Zb. s. I-3671, bod 33.

51 — Napríklad existujú právne formy právnických osôb, ktoré sú špecificky určené pre konkrétne hospodárske odvetvia, ako je bankový a poisťovací sektor. Pozri bod 20 oznámenia Komisie z 10. decembra 1998.

52 — Rozsudok z 10. januára 2006, C-222/04, Zb. s. I-289.

53 — Tamže, bod 135.

uviedol, že táto výnimka nebola založená na logike opatrenia alebo spôsobe zdanenia, ale vyplývala zo zámeru vnútroštátneho zákonodarcu finančne zvýhodniť subjekty považované za sociálne záslužné [54].

87. Tento prístup týkajúci sa právnej formy podniku teda nemožno považovať za pravidlo, ktoré nepripúšťa výnimku. Preto zastávam názor, že daňové opatrenia prispôsobené forme a štruktúre právnickej osoby sa nemusia považovať za selektívne, pokiaľ sú odôvodnené povahou a štruktúrou systému.

88. Pojem štátna pomoc totiž podľa judikatúry Súdneho dvora nezahŕňa opatrenia, ktorými sa zavádza diferenciácia podnikov v oblasti dávok, ak táto diferenciácia vyplýva z povahy a štruktúry posudzovaného systému dávok [55]. V tomto prípade možno vylúčiť, že by tieto opatrenia predstavovali štátnu pomoc.

89. Pokiaľ ide o oblasť daní, podľa judikatúry opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému možno odôvodniť všeobecnou povahou a štruktúrou daňového systému vtedy, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému. V tomto ohľade je potrebné rozlišovať na jednej strane medzi cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový režim a nie sú vlastné tomuto režimu, a na druhej strane mechanizmami vlastnými samotnému daňovému systému, ktoré sú nevyhnutné na realizáciu týchto cieľov [56].

90. Komisia vo svojej praxi pripustila existenciu odôvodnenia založeného na povahe a štruktúre systému v prípade progresívnej povahy dane, absencie zdanenia v prípade nedosiahnutia zisku a osobitného zdanenia neziskových organizácií. [57] Takéto odôvodnenie existovalo aj v prípade poľnohospodárskych pozemkov, na ktoré sa vzťahovalo oslobodenie od dane alebo daňové zvýhodnenie v porovnaní so všeobecne platnou právnou úpravou dane z pozemkov. [58] Zvýhodnenie bolo teda odôvodnené osobitným významom pozemkov v poľnohospodárskej výrobe.

91. Súdny dvor pripustil zvýhodnenie založené na povahe a štruktúre vnútroštátneho systému zdanenia poisťovní v osobitnom kontexte uplatňovania vyššej sadzby dane na určitú časť poistných zmlúv, na ktoré sa predtým vzťahovala obvyklá sadzba. [59]

54 — Tamže, bod 137.

55 — Pozri rozsudok British Aggregates/Komisia, už citovaný, bod 83.

56 — Rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný, bod 81.

57 — Oznámenie Komisie z 10. decembra 1998, body 24 až 27.

58 — Rozhodnutia N 20/2000 (Holandsko) a N 53/99 (Dánsko), dostupné na internetovej stránke generálneho sekretariátu Komisie: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3

59 — Rozsudok GIL Insurance a i., už citovaný.

92. Ťažkosti spojené s kritériom týkajúcim sa povahy alebo štruktúry systému však spočívajú v tom, že ak Súdny dvor dospeje k záveru, že opatrenie sa odlišuje od všeobecného vnútroštátneho daňového systému, toto opatrenie sa považuje za selektívne. Táto judikatúra teda zachováva *status quo*, v ktorom žiadne opatrenie nemožno považovať za odôvodnené povahou alebo štruktúrou systému. [60]

93. V tejto súvislosti totiž nie sú dôležité ciele opatrenia, ale vlastná logika vnútroštátneho daňového systému.

94. Článok 11 DPR č. 601/1973 predstavuje komplexné opatrenie, ktoré zahŕňa viaceré daňové riešenia, ktorých cieľom je zavedenie osobitného zdanenia výrobných a pracovných družstiev. [61]

95. Napriek tomu, že toto opatrenie sa na prvý pohľad zdá byť výnimkou, nemožno jednoznačne konštatovať, že daňové zvýhodnenia týkajúce sa výrobných a pracovných družstiev sú selektívnej povahy. Naopak, zastávam názor, že vzhľadom na prierezový charakter týchto družstiev, čiže rôznorodosť odvetví, v ktorých môžu pôsobiť, je selektívna povaha posudzovaného opatrenia sporná. V každom prípade, ak by bol systém oslobodenia týchto družstiev jednoznačne selektívny, mohol by byť odôvodnený štruktúrou a povahou systému.

96. V tejto súvislosti poznamenávam, že podľa judikatúry [62] je podmienka selektívnosti splnená, ak opatrenie zvýhodňuje určité podniky oproti iným podnikom, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, aj keď sa pomoc týka celého hospodárskeho odvetvia.

97. Na tento účel by bolo potrebné v prvom rade určiť, či sa družstvá založené na princípe vzájomnosti a iné obchodné spoločnosti nachádzajú v porovnateľnej situácii. Následne by bolo potrebné porovnať situáciu výrobného a pracovného družstva v prípade použitia článku 11 DPR č. 601/1973 s ostatnými obchodnými spoločnosťami a s ostatnými družstvami.

98. Komisia vo svojich písomných pripomienkach uviedla, že výrobné a pracovné družstvá založené výlučne na princípe vzájomnosti a obchodné spoločnosti sa nenachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, pokiaľ ide o sumy vyplácané členom,

60 — Pozri v tomto zmysle LENAERTS, K.: State Aid and Direct Taxation. In: *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*. 2009, s. 305.

61 — Posudzované opatrenia zjavne vychádzajú zo všeobecného cieľa platného v talianskom daňovom práve, ktorý spočíva v zvýhodnení kapitalizácie družstiev a znevýhodnení vyplácania dodatočných odmien. Pozri STRACKE, B., c. d., s. 176 až 183.

62 — Rozsudky Belgicko/Komisia, už citovaný, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Heiser, už citovaný, a Taliansko/Komisia, už citovaný.

ktorí sú zamestnancami družstva, za vykonanú prácu, vrátane prípadných doplnkov ich mzdy.

99. S týmto stanoviskom Komisie sa stotožnila aj francúzska vláda, ktorá uviedla, že je logické, ak sa odlišne zdaňujú spoločnosti, ktoré vyplácajú spoločníkom podiel na zisku, a iné subjekty, ako sú družstvá, ktoré podľa svojich stanov nemôžu vyplácať podiely na zisku.

100. Ako uviedla na pojednávaní zástupkyňa družstva Adige Carni, účasť akcionárov alebo spoločníkov v kapitálovej spoločnosti je obmedzená na vklad kapitálu. Naopak pre družstvo je typický vzájomný vzťah alebo výmenný vzťah. Rozdiel v zdanení vychádza z rozdielu medzi týmito vzťahmi. Okrem toho zástupkyňa družstva Adige Carni zdôraznila, že nejde o problém dvojitého zdanenia, a pripomenula, že v štruktúre daňového systému platného v čase skutkových okolností konania vo veci samej spočíval cieľ vnútroštátneho systému v jednorazovom zdanení príjmu buď ako príjmu družstva alebo ako príjmu člena družstva.

101. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že oslobodenie podľa článku 11 DPR č. 601/1973 zjavne vedie k tomu, že oslobodený príjem sa nezdaňuje ani ako príjem člena, ani ako príjem družstva. Iba v prípade, ak družstvo nesplní podmienky stanovené pre družstvá, použije sa všeobecný systém zdanenia právnických osôb.

102. Podľa znenia právnej úpravy platnej v čase skutkových okolností konania vo veci samej zásadný rozdiel medzi obchodnou spoločnosťou a družstvom spočíval v tom, že v prípade obchodnej spoločnosti bol predmetom jednorazového zdanenia – či už ako príjmu spoločníka alebo ako príjmu spoločnosti – zisk, ktorý akcionári mohli neskôr nadobudnúť napríklad pri výplate dividend, pri predaji akcií alebo pri likvidácii spoločnosti. Možno teda odôvodnene konštatovať, že išlo o určitý druh preddavku na kapitálový výnos.

103. Teória, ktorá je základom pojmu „shareholder value“ ako základného princípu kapitálových obchodných spoločností, vychádza z predpokladu, že majetok spoločnosti patrí v ekonomickom zmysle vždy spoločníkom.

104. Naproti tomu v rámci spoločenského režimu družstiev založených na princípe vzájomnosti by členovia družstva nikdy nemohli nadobudnúť tieto zisky. Preddavok porovnateľný s preddavkom prípustným v prípade kapitálovej spoločnosti je teda vylúčený.

Členovia družstva nemajú prospech z akumulácie kapitálu v družstve.

105. Pokiaľ ide o výrobné a pracovné družstvá, pripomínam, že pri dodržaní striktných podmienok založených na princípe vzájomnosti článok 11 ods. 1 DPR č. 601/1973 vylučuje z pôsobnosti oslobodenia upraveného v tomto ustanovení výrobné a pracovné družstvá, ktorých zdaniteľný príjem bol vytvorený inými výrobnými faktormi, ako je práca členov, ktorí majú povinnosť podieľať sa na činnosti družstva výkonom práce. [63] Pokiaľ však príjem výrobného a pracovného družstva možno považovať za príjem vytvorený vkladmi členov spočívajúcimi vo výkone práce, tento príjem sa nezdaňuje.

106. Túto situáciu si ťažko možno predstaviť v prípade právnických osôb založených na účely podnikania, na ktoré sa vzťahuje všeobecná právna úprava zdanenia, keďže ich spoločníci jednak nemajú povinnosť pracovať pre spoločnosť a jednak zisk tejto spoločnosti možno vyplatiť spoločníkom.

107. Napokon by som chcel upriamiť pozornosť Súdneho dvora na problematiku týkajúcu sa jedného aspektu porovnateľnosti situácií, v ktorých sa nachádzajú kapitálové spoločnosti a výrobné a pracovné družstvá. Tento aspekt považujem za relevantný najmä vo vzťahu k stanovisku Komisie, ktorá na pojednávaní uviedla, že pokiaľ nejde o daň, ktorá sa vyberá od člena, posudzované opatrenie by nebolo štátnou pomocou, iba ak by sa daň týkala ziskov spoločnosti.

108. Ako som už uviedol vyššie, cieľom článku 11 DPR č. 601/1973 je systematicky rozlíšiť „vnútorný“ príjem, založený na princípe vzájomnosti, vytvorený prácou členov družstva, a „vonkajší“ príjem, ktorý pochádza z kapitálu alebo zo vzťahov s osobami, ktoré nie sú členmi družstva, pričom na „vonkajší“ príjem sa oslobodenie nevzťahuje. Článok 11 DPR č. 601/1973 sa totiž nevzťahuje na prebytky vytvorené inými výrobnými faktormi, ktoré zodpovedajú skutočne dosiahnutému prevádzkovému zisku družstva.

109. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že v kapitálovej spoločnosti vklad spoločníka, ktorým sa podieľa na základnom imaní spoločnosti, spravidla nepredstavuje zdaniteľný príjem spoločnosti, ale že ako príjem spoločnosti sa zdaňuje zisk vytvorený na základe tohto imania. V prípade kapitálových

63 — Táto povinnosť je charakteristická pre osobné spoločnosti, ktoré vo viacerých členských štátoch nepredstavujú samostatné daňové subjekty, ale ich príjem sa považuje za príjem spoločníkov a zdaňuje sa ako príjem spoločníkov, aj keď im nebol vyplatený. Napriek vlastnej právnej subjektivite sa družstvá vyznačujú viacerými znakmi osobných spoločností. Pozri STRACKE, B., c. d., s. 16 až 19, a MANNIO, L., c. d., s. 69.

spoločností je navyše vklad spočívajúci vo vecnom plnení, ako je výkon práce, zvyčajne vylúčený.

110. V prípade výrobného a pracovného družstva je jednou zo základných povinností jeho členov povinnosť sústavne prispievať svojou prácou. Spoločenskú pridanú hodnotu vytvorenú prácou člena družstva, ktorá presahuje výšku odmeny vyplácanej členovi, si ponecháva družstvo. Z ekonomického hľadiska táto časť prebytku, za ktorú sa nevypláca odmena a ktorú musí člen ponechať v majetku družstva, má povahu kapitálového vkladu. Preto musí byť oslobodená od dane z príjmu, ktorú platí družstvo.

111. Vzhľadom na všetky uvedené úvahy právnu úpravu zdanenia výrobných a pracovných družstiev, ktorá je obsiahnutá najmä v článku 11 DPR č. 601/1973, nemožno považovať za selektívnu, ak sa tieto družstvá nenachádzajú v situácii porovnateľnej s obchodnými spoločnosťami alebo s inými družstvami.

112. V každom prípade možno posudzovanú právnu úpravu odôvodniť na základe povahy alebo štruktúry vnútroštátneho systému zdanenia, ktorý sa vzťahuje na výrobné a pracovné družstvá. Daňové zvýhodnenia výrobných a pracovných družstiev totiž podľa môjho názoru vyplývajú priamo zo základných a hlavných zásad talianskeho daňového systému.

113. Vzhľadom na to, že podľa môjho názoru v tomto prípade nie je splnené aspoň jedno zo základných kritérií pojmu štátna pomoc, pričom tieto kritériá sú kumulatívne, nie je potrebné skúmať ostatné kritériá uvedené v článku 87 ods. 1 ES.

114. V prípade, ak by sa Súdny dvor nestotožnil s mojím návrhom, by však bolo potrebné skúmať otázku podmienok ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi a otázku prípadného skreslenia hospodárskej súťaže. V tomto smere podľa môjho názoru judikatúra Súdneho dvora poskytuje dostatočné usmernenia pre vnútroštátny súd [64]. V každom prípade prináleží vnútroštátnemu súdu posúdiť zo skutkového hľadiska, vo svetle výkladových usmernení vyplývajúcich z judikatúry, či sú v tomto prípade splnené obe uvedené podmienky.

115. Je však ešte potrebné zaoberať sa otázkou prípadnej existujúcej pomoci, ako aj otázkou použitia zásady *de minimis*.

64 — Pozri rozsudok Cassa di Risparmio, už citovaný, body 140 a 141.

VII — O pojmoch existujúca pomoc a de minimis

A — *O pojme existujúca pomoc*

116. Podľa judikatúry pojem štátna pomoc, či už existujúca alebo nová, zodpovedá objektívnej situácii. Tento pojem nemôže závisieť od konania alebo vyhlásení inštitúcií. [65]

117. Vo svojich písomných pripomienkach talianska vláda, ako aj družstvá Paint Graphos a Adige Carni, uviedli, že osobitné daňové opatrenia vzťahujúce sa na družstvá sú „existujúcou pomocou", pretože boli upravené v talianskych právnych predpisoch platných už pred vstupom Rímskej zmluvy do platnosti v roku 1957 [66].

118. Talianska vláda uviedla, že právne predpisy platné pred vstupom Rímskej zmluvy do platnosti v roku 1957 upravovali daňový systém, ktorý v podstate úplne oslobodzoval družstvá od daní, ktoré sa všeobecne vzťahovali na obchodné spoločnosti, pričom toto oslobodenie sa samozrejme vzťahovalo iba na družstvá založené na princípe vzájomnosti, ktorý v tom čase upravoval zákon Basevi [67].

119. Ako tiež uviedla Komisia, v talianskom právnom poriadku mali družstvá od roku 1957 možnosť odpočítať od základu dane celý ročný zisk, pričom rozsah tohto zvýhodnenia sa odvtedy vo všeobecnosti postupne sústavne zmenšoval. Útvary Komisie navyše konštatovali, že cieľom zmien posudzovaných opatrení po vstupe Zmluvy o EHS do platnosti bolo zaviesť technické zmeny s cieľom prispôsobiť systém zdaňovania družstiev všeobecnému daňovému systému upravenému reformami z roku 1973, 1986 a 2004.

120. Na pojednávaní sa družstvá Adige Carni a Paint Graphos, talianska vláda, ako aj Komisia, stotožnili s názorom, že ak predmetné opatrenia predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES, predstavujú existujúcu pomoc v zmysle článku 1 ods. 1 písm. b) bodu i) nariadenia č. 659/1999.

121. Na prvý pohľad sa teda zdá byť opodstatnený záver, že v prípade, ak spĺňajú kritériá

65 — Rozsudok z 2. decembra 2009, Komisia/Írsko a i., C-89/08 P, Zb. s. I-11245, bod 72.

66 — Pozri článok 1 písm. b) bod i) nariadenia č. 659/1999.

67 — Tento zákon obsahoval až do roku 2003 ustanovenia daňovej povahy určené na overenie dodržiavania podmienky týkajúcej sa princípu vzájomnosti, ktorá je nevyhnutná pre uplatňovanie osobitných daňových opatrení stanovených v prospech družstiev.

článku 87 ods. 1 ES, posudzované opatrenia môžu predstavovať existujúcu pomoc.

122. Vzhľadom na to, že jednak pre právnu úpravu z roku 1954 [68] bolo charakteristické zdanenie majetku, ako aj príjmu, a jednak že podľa právnej úpravy vyplývajúcej z DPR č. 601/1973 bol predmetom dane iba príjem a existovali určité obmedzenia uplatňovania daňových zvýhodnení súvisiace s imaním spoločnosti, však zastávam názor, že iba vnútroštátny súd môže komplexne posúdiť prípadnú kontinuitu uvedených právnych úprav. V rámci tohto posúdenia bude musieť najmä overiť, či daňové zvýhodnenie ku dňu vstupu Rímskej zmluvy do platnosti bolo porovnateľné alebo rozsiahlejšie ako daňové zvýhodnenie, ktoré zaviedol DPR č. 601/1973. Iba v tom prípade by v prejednávanej veci išlo o existujúcu pomoc.

B — *O zásade de minimis*

123. Družstvo Paint Graphos vo svojich podaniach zdôraznilo otázku týkajúcu sa pravidla nazývaného *de minimis*. Toto družstvo v tejto súvislosti poukázalo na rôzne správy a oznámenia Komisie vytvorené v rozmedzí rokov 1984 a 1993 [69] a uviedlo, že jednak vzhľadom na sadzbu dane z príjmu podnikov a jednak na hraničné hodnoty pre použitie zásady *de minimis* v čase sporných daňových priznaní je výška daňových úspor v každom prípade nižšia ako hraničná hodnota platná počas rokov, ktorých sa týkajú dodatočné daňové výmery.

124. Je potrebné pripomenúť, že pravidlo *de minimis* zodpovedá požiadavkám administratívneho zjednodušenia tak pre členské štáty, ako aj pre útvary Komisie, ktorá musí mať možnosť sústrediť svoje zdroje na prípady, ktoré majú skutočný význam na úrovni Únie. [70]

125. Aj za predpokladu, že by sa pravidlo *de minimis* mohlo vzťahovať na uvedené družstvá, čo v zásade nepovažujem za vylúčené, použitie tejto zásady v prejednávanej veci by nebolo jednoduché, a to najmä z hľadiska časovej pôsobnosti právnych noriem.

126. V tejto súvislosti uvádzam, že ak by vnútroštátny súd dospel k záveru, že právo na oslobodenie bolo spochybnené, a preto posudzované družstvá nemohli skutočne využiť

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

69 — Pozri XIV. správu o politike hospodárskej súťaže – 1985, bod 203 *in fine*, a oznámenie Komisie zo 6. marca 1996 o pomoci *de minimis* (Ú. v. ES C 68, s. 9).

70 — Rozsudok zo 7. marca 2002, Taliansko/Komisia, C-310/99, Zb. s. I-2289, bod 94.

daňové zvýhodnenia, podľa môjho názoru by bolo potrebné posúdiť, či je predmetné opatrenie pomocou *de minimis*, z hľadiska kritérií platných v čase, keď sa definitívne rozhodne, či tieto zvýhodnenia predstavujú štátnu pomoc, a vypočíta sa prípadné daňové zvýhodnenie podniku vyplývajúce z nich na základe nariadenia č. 1998/2006.

127. Ak by však vnútroštátny súd dospel k záveru, že uvedené družstvá už využili toto oslobodenie, čo považujem za vylúčené, keďže predmetné daňové výmery ešte nenadobudli právoplatnosť, toto posúdenie by malo vychádzať z kritérií vymedzených v oznámeniach Komisie, ktoré platili v čase skutkových okolností konania vo veci samej.

VIII — Návrh

128. S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby:

— vyhlásil prejudiciálne otázky, ktoré položil Corte suprema di cassazione, za neprípustné,

— subsidiárne navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil za prípustnú iba prvú prejudiciálnu otázku a aby na ňu odpovedal v tom zmysle, že daňový režim, ako je režim upravený v článku 11 DPR č. 601/1973, ktorý sa vzťahuje na výrobné a pracovné družstvá a ktorého cieľom je, hoci sa uplatňuje systematicky, oslobodenie príjmu zodpovedajúceho spoločenskému prebytku vytvorenému prácou členov od dane, pokiaľ priamo vyplýva zo základných a hlavných zásad daňového systému týkajúcich sa zdanenia družstiev, nemožno považovať za štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES.