SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA NIILA JÄÄSKINENA, predstavljeni 8. julija 2010 [1]

1. Nacionalno sodišče v okviru teh zadev Sodišču postavlja več vprašanj, s katerimi želi izvedeti zlasti, ali se lahko nacionalni davčni sistem oprostitev za proizvodne in delovne zadruge opredeli za državno pomoč v smislu člena 87 (1) ES [2].

2. Vprašanja za predhodno odločanje so bila postavljena v okviru treh sporov, katerih predmet je po eni strani okoliščina, da italijanska davčna uprava zadrugama Paint Graphos scarl (v nadaljevanju: Paint Graphos) in Adige Carni scrl (v postopku likvidacije) (v nadaljevanju: Adige Carni) ni priznala davčnih oprostitev, do katerih so bile takrat upravičene zadruge na podlagi italijanskega prava, po drugi strani pa problematika osebnega obdavčenja M. Franchetta, ki je izpodbijal odločbe nacionalne davčne uprave, katerih namen je bil popraviti njegove davčne napovedi za leta od 1984 do 1988.

3. Takoj je treba poudariti, da zadevni predlogi za sprejetje predhodne odločbe vzbujajo precejšnje dvome glede svoje dopustnosti. Ena od večjih težav v zvezi s tem spisom je namreč navzkrižje med omejeno količino podatkov, predloženih Sodišču, in obsežnostjo problematike, ki mu je bila predložena, saj mora preučiti predvsem sistem obdavčenja proizvodnih in delovnih zadrug.

4. Vendar če bi Sodišče želelo odgovoriti na vprašanja, ki bi jih bilo nujno treba preoblikovati, bi bil ta postopek zanimiva priložnost za analizo pomena pojmov ugodnosti in selektivnosti nacionalnih ukrepov v zvezi z obdavčenjem zadrug. Zlasti bi se postavila vprašanja o uporabi merila utemeljitve, ki temelji na sistematiki nacionalnega sistema, in o analizi možnosti, ki jih je določil italijanski zakonodajalec v okviru nacionalnega sistema neposrednega obdavčenja.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Ker se spor o glavni stvari nanaša na razlago uredbe z dne 29. septembra 1973, se bom skliceval na določbe Pogodbe ES v skladu z oštevilčenjem, ki se je uporabljalo pred začetkom veljavnosti Pogodbe o delovanju Evropske unije.

I – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

5. Člen 87(1) ES določa:

„Razen če ta pogodba ne določa drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva s skupnim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami."

6. Člen 1 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 83, str. 1) določa:

„V tej uredbi:

(a) ‚pomoč' pomeni vse ukrepe, ki izpolnjujejo merila, določena v členu 92(1) Pogodbe;

(b) ‚veljavna pomoč' pomeni:

(i) […] vso pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti Pogodbe v zadevnih državah članicah, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki se je začela izvajati pred začetkom veljavnosti Pogodbe in se še vedno uporablja;

[…]"

B – *Nacionalno pravo*

7. Iz nepopolnih informacij v spisu je razvidno, da so bile italijanske zadruge v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb (imposta sul reddito delle persone giuridiche, v nadaljevanju: IRPEG) in lokalnim davkom od dohodkov (imposta locale sui redditi, v nadaljevanju: ILOR). Med letoma 1977 in 2004 je splošno obdavčenje kapitalskih družb [3] v Italiji temeljilo na načelu enkratnega obdavčenja, ki je bilo izraženo z uvedbo

3 – V Italiji se tudi zadruge štejejo za kapitalske družbe, in ne za združenja oseb kot v številnih drugih pravnih redih držav članic. Sprva, preden je bila v Italiji sprejeta posebna ureditev, ki se uporablja za zadruge, so te veljale bolj za družbe z mešanim kapitalom. Glej Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien,* Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, str. 49 in 50.

sistema odbitka davka za družbenike teh družb. V skladu s tem sistemom je bil dobiček neke družbe obdavčen na ravni te družbe po stopnji, ki je veljala zanjo, dobiček, razdeljen družbenikom/delničarjem, pa je bil obdavčen na podlagi progresivne dohodninske lestvice za fizične osebe. Družbeniki, upravičeni do odbitka davka v višini davka, ki ga plača družba, so morali plačati razliko med stopnjo, predpisano za družbo, in progresivno stopnjo, veljavno za njihovo osebno obdavčenje. [4]

8. Naj dodam, da je iz spisa razvidno, da več posebnih davčnih določb, ki se uporabljajo za zadruge, temelji na načelu vzajemnosti, katerega posledica je omejevanje delitve dobička ali sredstev navedenih družb družbenikom.

9. Uredba predsednika republike št. 601 z dne 29. septembra 1973 o davčnih ugodnostih [5], in sicer v različici, ki je veljala med letoma 1984 in 1993 (v nadaljevanju: UPR št. 601/1973), je v členu 11 z naslovom „Proizvodne in delovne zadruge“ določala:

„1. Dohodki proizvodnih in delovnih zadrug ter njihovih zvez so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb in lokalnega davka od dohodkov, če znesek plač, dejansko izplačanih članom, ki zadrugi redno zagotavljajo delo, vključno z zneski iz zadnjega odstavka, ni manjši od šestdeset odstotkov vsote vseh drugih stroškov, razen stroškov za surovine in potrošni material. Če je znesek teh plač nižji od šestdeset, ne pa od štirideset odstotkov vsote drugih stroškov, se davek od dohodkov pravnih oseb in lokalni davek od dohodkov zmanjšata za polovico.

2. Za proizvodne zadruge se uporabljajo določbe iz prejšnjega odstavka, če njihovi člani izpolnjujejo vse zahteve, ki jih za člane delovnih zadrug določa člen 23 zakonske uredbe […] začasnega predsednika republike [št. 1577] z dne 14. decembra 1947, skupaj s poznejšimi spremembami tega člena.

3. Pri izračunu dohodkov proizvodnih in delovnih zadrug ter njihovih zvez se lahko odštejejo zneski, ki se izplačajo zaposlenim članom kot dodatek k njihovim plačam, in sicer do meje veljavne plače, zvišane za 20 %.“

4 – Po sistemu, ki se za kapitalske družbe uporablja danes, so te obdavčene z davkom od dohodkov družb (imposta sul reddito delle societa, v nadaljevanju: IRES), ki je sorazmeren davek, obračunan po fiksni stopnji. Družbeniki plačajo dohodnino (imposta sul reddito delle persone fisiche), ki je progresiven davek na dividende ali dobiček, razdeljene družbenikom, obdavči pa se 40 % njihovega dohodka. Tako so družbeniki, da bi se preprečilo verižno obdavčenje, upravičeni do 60-odstotne oprostitve za dividende ali dobiček.

5 – Redna priloga h GURI št. 268 z dne 16. oktobra 1973, str. 3.

10. Člen 14 UPR št. 601/1973, naslovljen „Pogoji za uporabo olajšav“, je določal:

„1. Davčne olajšave, določene v okviru tega naslova, se uporabljajo za zadruge in njihove zveze, za katere veljajo načela vzajemnosti, predvidena v državni zakonodaji, in ki so vpisane v registre prefekture ali na splošni seznam zadrug.

2. Zahteve v zvezi z namenom vzajemnosti se štejejo za izpolnjene, če so pogoji, predvideni v členu 26 zakonske uredbe začasnega predsednika republike št. 1577 z dne 14. decembra 1947 in njenih poznejših spremembah, izrecno določeni v statutih, brez možnosti odstopanja, ter če so bili ti pogoji dejansko izpolnjeni v zadevnem davčnem obdobju in v petih letih pred njim ali po potrebi po sprejetju statutov, če od takrat še ni minilo pet let.

3. Davčna uprava ob posvetovanju z ministrstvom za delo ali drugimi nadzornimi organi nadzira pogoje za uporabo davčnih olajšav.“

II – Dejstva v postopkih v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

A – *Zadeva C-78/08*

11. Po pregledih, ki jih je opravila Guardia di Finanza, je davčna uprava mesta Matera zadrugi Paint Graphos, ustanovljeni na podlagi italijanskega prava, vročila odločbo o odmeri davka, ki je vsebovala popravek njenih dohodkov v letu 1993 za namene določitve IRPEG in ILOR. Z isto odločbo je davčna uprava navedeni zadrugi zavrnila pravico do oprostitev iz členov 11, 12 in 14 UPR št. 601/1973. Po vrsti pravnih sredstev, ki so jih vložili tako zadruga Paint Graphos kot Ministero dell'Economia e delle Finanze in Agenzia delle Entrate, je trenutno zadeva v postopku pred predložitvenim sodiščem.

B – *Zadeva C-79/08*

12. Davčna uprava v Rovigu je z odločbo o odmeri davka z dne 8. junija 1999 obvestila zadrugo Adige Carni, ustanovljeno na podlagi italijanskega prava, o razveljavitvi njene upravičenosti do davčnih olajšav, predvidenih v členu 10 in naslednjih UPR št. 601/1973, o zvišanju njenih obdavčljivih dohodkov iz

leta 1993 ter o posledičnem zvišanju IRPEG in ILOR. Davčna uprava je izpodbijala zlasti izdajo računov za dejavnosti, ki po njenem mnenju niso obstajale, zato je zadevni znesek štela za dohodek, poleg tega pa je menila, da ker zadruga Adige Carni navedenega zneska ni vknjižila kot dohodek, je bil z razdelitvijo tega zneska članom zadruge kršen člen 11 UPR št. 601/1973. Po vrsti vloženih pravnih sredstev je zadruga Adige Carni vložila kasacijsko pritožbo, v kateri se je sklicevala zlasti na neobstoj ali nezadostnost obrazložitve za zavrnitev zadevnih davčnih oprostitev.

14. Ministero delle Finanze v okviru kasacijske pritožbe zahteva razveljavitev odločbe Commissione tributaria centrale, ki naj bi brez vsebinske preučitve trditev M. Franchetta presodilo, da upravičenosti zadruge do davčnih oprostitev ni mogoče zavrniti, ne da bi se predhodno pridobilo obvezno mnenje ministrstva za delo. Ministero delle Finanze navaja zlasti kršitev člena 14 UPR št. 601/1973, ker naj bi se odločba o odmeri davka nanašala na člana zadruge, ne pa na zadrugo sámo, in ker naj zato ne bi bilo treba pridobiti mnenja ministrstva za delo.

C – *Zadeva C-80/08*

D – *Vprašanja za predhodno odločanje*

13. Davčna uprava v Tržiču je popravila davčne napovedi M. Franchetta za leta od 1984 do 1988, ker naj bi ta kot član zadruge Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., ustanovljene na podlagi italijanskega prava, ki je opravljala dejavnost gojenja in prodaje mehkužcev, neodvisno deloval na trgu, medtem ko naj bi zadruga, v imenu katere so bili izdani računi za nakup in prodajo, ob vsaki prodaji prejela provizijo za vsako opravljeno storitev in razdeljevala pribitek na ceno družbenikom, namesto da bi ga namenila rezervam, predvidenim v ta namen.

15. Kot navaja Corte suprema di cassazione (Italija), je treba pri preverjanju združljivosti davčnih olajšav, do katerih so upravičene zadruge v nasprotju s pridobitnimi družbami, s pravom Unije ugotoviti, ali dejstvo, da zadevni subjekti ustvarijo davčne prihranke, pomeni nezakonito državno pomoč, katere posledica bi lahko zaradi neposrednega učinka člena 88(3) ES bila obveznost nacionalnih organov, vključno s sodnimi, da opustijo uporabo zadevnega notranjega sistema in odredijo vračilo prejetih pomoči. Predložitveno sodišče se še sprašuje, ali bi lahko uporaba pravne oblike zadruge pomenila zlorabo pravice.

16. V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali so davčne olajšave, ki so priznane zadrugam v skladu s členi 10, 11, 12, 13 in 14 UPR [št. 601/1973], v skladu s konkurenčnim pravom, in predvsem, ali jih je mogoče opredeliti kot državne pomoči v smislu člena 87 […] ES, zlasti zaradi neustreznega sistema nadzora in kaznovanja zlorab, ki je določen z zakonsko uredbo začasnega predsednika republike št. 1577 [z dne 14. decembra 1947]?

2. Zlasti v zvezi z vprašanjem, ali je sporne davčne olajšave mogoče opredeliti kot državne pomoči, ali je te olajšave mogoče šteti za sorazmerne glede na cilje, ki jih imajo zadruge; ali se lahko presoja sorazmernosti, poleg posamične olajšave, nanaša tudi na ugodnosti, ki jih dajejo olajšave v celoti, s posledičnim izkrivljanjem konkurence?

3. Za odgovor na prejšnja vprašanja je treba upoštevati dejstvo, da je sistem nadzora zelo oslabljen zaradi reforme na področju prava družb v skladu z zakonom št. 311/2004, zlasti v zvezi z zadrugami, ki so pretežno vzajemne, vendar ne povsem.

4. Ne glede na to, ali je zadevne finančne olajšave mogoče opredeliti kot državne pomoči, ali se uporaba pravne oblike zadruge, tudi če ne gre za primer goljufije ali navideznega pravnega posla, lahko opredeli za zlorabo pravice, če je namen izbire te pravne oblike izključno ali v glavnem davčni prihranek?“

III – Postopek pred Sodiščem

17. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vložen 25. februarja 2008.

18. Pisna stališča so predložile zadrugi Paint Graphos in Adige Carni, italijanska, španska in francoska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti.

19. Na obravnavi, ki je potekala 11. marca 2010 [6], so bili zastopani zadrugi Paint Graphos in Adige Carni, M. Franchetto, italijanska,

6 – Stranke so bile v prilogi k vabilu na javno obravnavo pozvane, naj se pri podajanju ustnih navedb osredotočijo na vprašanje, ali, in če je to potrebno, pod katerimi pogoji bi lahko davčne oprostitve, kot se obravnavajo v postopkih v glavni stvari, pomenile državno pomoč v smislu člena 87(1) ES. Na italijansko vlado je bilo naslovljeno tudi vprašanje o vidiku spora v zvezi z veljavnimi pomočmi.

španska in francoska vlada, Komisija ter Nadzorni organ EFTE.

22. Po mnenju Komisije ter italijanske in španske vlade so prva tri vprašanja vsekakor nedopustna v delih, v katerih se nanašajo na nacionalne določbe, ki se ne uporabljajo v okviru sporov o glavni stvari. Kot navaja Komisija, enako velja za četrto vprašanje, ker se vprašanje praks, katerih namen je pridobiti ugodnosti na podlagi prava Skupnosti, ne postavlja, saj te ugodnosti v obravnavanem primeru izhajajo izključno iz nacionalnega prava, tako da se skupnostno načelo zlorabe pravic ne uporablja.

IV – Dopustnost vprašanj za predhodno odločanje

23. Nazadnje, načenja se problematika izključne pristojnosti Komisije za odločanje o združljivosti državne pomoči s skupnim trgom. Tako je po mnenju Komisije tudi drugo vprašanje nedopustno.

A – *Stališča strank*

20. Zadrugi Paint Graphos in Adige Carni ter italijanska vlada Sodišču predlagajo, naj razglasi vprašanja za predhodno odločanje za nedopustna. Po mnenju Komisije bi se moralo Sodišče izreči za nepristojno za odločanje o vprašanjih za predhodno odločanje, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.

B – *Presoja dopustnosti predloženih vprašanj*

24. Naj na začetku poudarim, da se pri predlogih za sprejetje predhodne odločbe, predloženih Sodišču v okviru tega postopka, pojavljajo precejšnje težave glede njihove dopustnosti.

21. To sklepanje temelji na neobstoju zadostnih podatkov o pravnem in dejanskem okviru zadev v glavni stvari po eni strani ter jasnih razlogov za upoštevnost postavljenih vprašanj po drugi. Stranke namreč dvomijo, da bi bili odgovori Sodišča koristni pri rešitvi sporov o glavni stvari, pri čemer poudarjajo prenagljenost, hipotetičnost in celo namišljenost vprašanj, ki so bila postavljena Sodišču.

25. Prvič, skromna vsebina predložitvenih odločb ne omogoča razumevanja podrobnosti zadevnega nacionalnega sistema in dejstev v sporih o glavni stvari. Podatki, ki jih

je zagotovilo nacionalno sodišče, in različni elementi, ki so jih v spis dodale stranke, ki so predložile stališča, prej povzročajo občutek zmede glede vsebine nacionalne zakonodaje na tem področju. Poleg tega Sodišče razen v zvezi z zadrugami ni prejelo podrobnih informacij o obdavčenju drugih pravnih oblik družb, čeprav bi bili ti podatki nujni za to, da bi se lahko presodila primerljivost položajev, ki je neločljivo povezana s pojmoma ugodnosti in selektivnosti – ključnima elementoma pojma državne pomoči.

26. Drugič, še bolj negotov se zdi obstoj povezave med pravom Unije in zadevami, v katerih odloča predložitveno sodišče. Glede na predmet in naravo sporov o glavni stvari je težko jasno razumeti, kako bi lahko odgovori Sodišča koristili rešitvi sporov, ki potekajo pred predložitvenim sodiščem. Te zadeve se namreč nanašajo na veljavnost kontrol, ki jih je opravila davčna uprava, medtem ko se vprašanja za predhodno odločanje nanašajo na morebitno opredelitev davčnih ugodnosti v smislu člena 87 ES. Poleg tega ugotavljam, da je zadruga Paint Graphos pojasnila, da se še nerešeni postopki nanašajo na določbe v zvezi s preverjanjem dohodkov, ne pa na naravo davčnih stopenj ali njihovo združljivost z določbami prava Skupnosti.

27. Kar poleg tega zadeva primer M. Franchetta, je treba ugotoviti, da predmet tega spora ni obdavčenje zadevne zadruge, ampak njegovo osebno obdavčenje. V nasprotju z besedilom predloga za sprejetje predhodne odločbe se zdi, da zadruga, katere član je bil M. Franchetto, ni bila delovna zadruga iz člena 11 UPR št. 601/1973, ampak da je šlo za zadrugo malega ribolova, ki je urejena s členom 10 navedene UPR, to je z določbo, katere obsega predložitveno sodišče ni pojasnilo.

28. Tretjič, predložitveno sodišče se sprašuje o problematiki sorazmernosti nacionalnih ukrepov glede na cilje, določene za zadrugo, za katere se zdi, da so opredeljeni v nacionalnem pravnem redu. Preizkus meril za ravnovesje med interesi, zaščitenimi z nacionalnimi davčnimi ukrepi, in izkrivljanjem konkurence pripelje do preučitve združljivosti morebitnih državnih pomoči s skupnim trgom.

29. Četrtič, kar zadeva tretje vprašanje, ima to prej obliko premisleka ali pripombe, ki ju ni mogoče šteti za ločeno vprašanje.

30. Nazadnje, opozarjam, da četrto predloženo vprašanje spada izključno v okvir nacionalnega prava, zaradi česar Sodišče ni pristojno za to, da bi odgovorilo nanj. Predložitveno sodišče se namreč sprašuje o povezavi med uporabo pravne oblike zadruge in ustvarjanjem davčnih prihrankov.

31. Glede na tako opredeljene težave zadošča opozorilo, da je mogoče v skladu z ustaljeno sodno prakso predlog za sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem ali kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja. [7]

32. V resnici mora predložitveno sodišče navesti natančne razloge, ki so ga pripeljali do tega, da se sprašuje o razlagi in veljavnosti nekaterih določb prava Unije. Tako je Sodišče razsodilo, da je nujno, da nacionalno sodišče vsaj minimalno obrazloži, zakaj je izbralo določbe Skupnosti, katerih razlago predlaga ali o katerih veljavnosti dvomi, in povezavo, ki jo je ugotovilo med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v sporu. [8]

33. Poleg tega Sodišče ni pristojno za odločanje o skladnosti nacionalnih določb s pravom Unije. [9] Prav tako ne more odločati o združljivosti državne pomoči ali sistema pomoči s skupnim trgom, saj je ta presoja v izključni pristojnosti Komisije, ki deluje pod nadzorom sodišča Unije. [10] Sodišče pa tudi ni pristojno za presojanje dejanskega stanja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ali za uporabo pravil Unije pri nacionalnih ukrepih ali položajih, saj so ta vprašanja v izključni pristojnosti nacionalnega sodišča. [11]

34. Glede na zgornje ugotovitve bi bilo torej treba vprašanja, ki so bila predložena Sodišču, v celoti razglasiti za nedopustna.

35. Če pa bi Sodišče presodilo, da ne more slediti tako skrajnemu predlogu, predlagam, naj se analiza osredotoči na prvo vprašanje za predhodno odločanje.

36. V zvezi s tem se zdi, da Corte suprema di cassazione izhaja iz domneve, da zadevne zadruge, čeprav imajo pravico do oprostitev, ne morejo pridobiti zadevnih olajšav, če te pomenijo nezakonite državne pomoči.

7 – Sodbi z dne 16. julija 1992 v zadevi Lourenço Dias (C-343/90, Recueil, str. I-4673, točka 20) in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Filipiak (C-314/08, ZOdl., str. I-11049, točka 42 in navedena sodna praksa).

8 – Sodba z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co (C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 52).

9 – Glej zlasti sodbo z dne 26. januarja 2010 v zadevi Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, ZOdl., str. I-635, točka 23 in navedena sodna praksa).

10 – Glej sodbo z dne 23. marca 2006 v zadevi Enirisorse (C-237/04, ZOdl., str. I-2843, točka 23).

11 – Glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, ZOdl., str. I-2941, točka 69 in navedena sodna praksa).

37. Namen predloga za sprejetje predhodne odločbe in zlasti prvega vprašanja nacionalnega sodišča je torej Sodišču predložiti analizo združljivosti določb nacionalnega davčnega sistema, ki se uporablja za zadruge, s pravom Unije. Glede tega je nacionalno sodišče zagotovilo obsežna pojasnila o razvoju italijanske davčne zakonodaje na tem področju, ki se v sporih o glavni stvari v glavnem ne uporabljajo, ter se sklicevalo tako na sodno prakso Sodišča kot na razna sporočila Komisije v zvezi z uporabo pravil o državnih pomočeh pri nacionalnih davčnih ukrepih.

38. Čeprav Sodišče na podlagi člena 234 ES ni pristojno, da sprejme predhodno odločbo o razlagi predpisov notranjega prava [12], pa lahko predložitvenemu sodišču da vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo, da presodi skladnost nacionalnega ukrepa s tem pravom za namene sodbe v zadevi, o kateri odloča. [13] Na področju državnih pomoči lahko nacionalnemu sodišču predloži zlasti elemente razlage prava Unije, s katerimi bo to lahko ugotovilo, ali je mogoče neki nacionalni ukrep šteti za državno pomoč v smislu prava Unije. [14]

39. V obravnavanem primeru se mi glede na pravne in dejanske elemente, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče, zdi razumno sklepati, da ima Sodišče na voljo zadosti elementov, na podlagi katerih lahko delno odloči o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, pri čemer mora preoblikovati prvo postavljeno vprašanje [15] tako, da se Sodišču predlaga, naj odloči o merilih pojma državna pomoč z vidika zadevnega davčnega sistema. Po tej preučitvi in glede na elemente, ki jih bo zagotovilo Sodišče, bo moralo predložitveno sodišče odgovoriti na vprašanje, ali bi lahko morebitna davčna olajšava, namenjena zadrugam, pomenila državno pomoč v smislu člena 87 (1) ES.

40. Poleg tega se bo treba v okviru tega preoblikovanja omejiti na nacionalne določbe, ki jih je mogoče uporabiti v sporih v glavnih stvari. Ker sodišče v vseh treh predložitvenih odločbah potrjuje, da se spori nanašajo na proizvodne in delovne zadruge, predlagam, naj se analiza prvega vprašanja za predhodno odločanje omeji na člen 11 UPR št. 601/1973.

41. Nazadnje, opozarjam, da je Sodišče izrecno navedlo, da je nacionalnim sodiščem tako kot Komisiji dovoljeno razlagati pojem

12 – Sodba z dne 26. septembra 1996 v zadevi Allain (C-341/94, Recueil, str. I-4631, točka 11).

13 – Glej zgoraj navedeni sodbi Enirisorse (točka 24) in Transportes Urbanos y Servicios Generales (točka 23).

14 – Glej sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi Fallimento Traghetti del Mediterraneo (C-140/09, ZOdl., str. I-5243, točka 24 in navedena sodna praksa).

15 – Sodbe z dne 8. marca 2007 v zadevi Campina (C-45/06, ZOdl., str. I-2089, točka 30); z dne 23. septembra 2008 v zadevi Bartsch (C-427/06, ZOdl., str. I-7245, točka 31) in z dne 5. marca 2009 v zadevi Kattner Stahlbau (C-350/07, ZOdl., str. I-1513, točka 24).

državne pomoči.[16] Zato lahko nacionalno sodišče, če se pred njim pojavi dvom glede razlage tega pojma, zadevo predloži Sodišču. Vendar sodelovanje med Sodiščem in nacionalnimi sodišči ne bi smelo pripeljati do tega, da se zaobide ravnovesje pristojnosti, zaupanih institucijam Unije. V primerjavi s področjem delovanja Komisije ostane vloga nacionalnega sodišča pri presoji združljivosti stranska.

V – Uvodne ugotovitve o zadrugah

A – *Značilnosti zadrug in njihovo davčno obravnavanje*

42. Zadruge so organizacije fizičnih ali pravnih oseb, ki imajo močno naravo *intuitu personæ* in za katere veljajo posebna načela delovanja, med katerimi sta tudi načeli demokratične strukture in nadzora ter poštene delitve neto dobičkov od dejavnosti.[17]

43. Posebnost zadrug je ponazorjena s pojmom vzajemne koristi, ki se lahko uresničuje z dvema različnima metodama, in sicer s takojšnjo koristjo ali poznejšo koristjo, to je povračilom. Pri zadrugah je poleg tega mogoče razlikovati med dohodkom, ustvarjenim v okviru dejavnosti s člani, in dohodkom, ustvarjenim v okviru trgovanja s tretjimi osebami.[18]

44. Pri dejavnostih zadruge s člani se dohodki razdelijo med člane v dveh fazah. Takojšnja korist se doseže z dohodkom, ki izhaja iz plačane cene ali uporabljenega popusta pri nakupu blaga, ki ga opravi član. Poznejša korist ima obliko povračila, to je zneska, ki ga zadruga redno razdeljuje članom sorazmerno z njihovimi razmerji z zadrugo in njihovim vpisanim kapitalom.

45. Davčni sistem, predviden za zadruge, je strogo povezan s strukturo njihovega kapitala in gospodarskim sistemom, na katerem temelji ta struktura. Zato bi bilo mogoče sklepati,

16 – Sodbe z dne 22. marca 1977 v zadevi Steinike & Weinlig (78/76, Recueil, str. 595, točka 14); z dne 21. novembra 1991 v zadevi Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Recueil, str. I-5505, točka 10); z dne 11. julija 1996 v zadevi SFEI in drugi (C-39/94, Recueil, str. I-3547, točka 49) in z dne 5. oktobra 2006 v zadevi Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, ZOdl., str. I-9957, točka 39).

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

18 – Bassi, A., *Le società cooperative*, UTET, Torino, 1995, str. 30.

da zadruge delujejo v posebnem pravnem in gospodarskem okviru.

46. Zapletenost vprašanja davčnega obravnavanja zadružnih dohodkov se kaže v raznovrstnosti rešitev, uporabljenih v različnih državah članicah. [19] Tako je bilo v pravni teoriji navedeno, da je ta davčna „heterogenost“ izraz njihove civilne „heterogenosti“ in da se zdi potrebna za doseganje ciljev, ki kljub konkurenčnemu razvoju zadrug ostajajo različni v primerjavi s pridobitnimi družbami. [20]

47. Tako se v nekaterih nacionalnih sistemih za zadruge uporabljajo splošni predpisi za obdavčenje gospodarskih družb. [21] Druge države članice uporabljajo metodo oprostitve, ki se po eni strani izraža v sistemu „preglednosti“, ki temelji na pripisovanju rezultatov, ustvarjenih v zadrugi, članom, po drugi strani pa v oprostitvi samo rezultatov od dejavnosti, opravljenih s člani, ki morajo osebno plačati davek od razdeljenih dohodkov. [22] Nekateri nacionalni sistemi omogočajo odštevanje povračila od davčne osnove za plačilo davka. [23] Nazadnje, obstaja še možnost, da se dobički, razdeljeni članom, obravnavajo kot dividende, za katere se uporablja nižja davčna stopnja. [24]

48. Pogosto je obdavčenje zadrug povezano z obveznostjo, da se te vedejo zadrugam primerno. Če ne upoštevajo te zahteve, so podvržene precejšnjim davčnim posledicam. Tako ni vedno mogoče opredeliti razlik med načeli, s katerimi je urejeno obdavčenje zadrug, in načeli obdavčenja kapitalskih družb na splošno, da bi se ugotovilo, ali te razlike temeljijo na cilju dajanja prednosti zadrugam ali na njihovi posebni naravi. [25]

49. V Italiji so se proizvodne in delovne zadruge razvile po eni strani kot oblika sodelovanja med obrtniki – prvo so leta 1855 ustanovili steklarji v Altareju – po drugi strani pa

19 – Za predstavitev obdavčenja zadrug v Evropski uniji, ko je ta štela dvanajst držav članic, glej Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

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

21 – Alguacil Marí, M. P., „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato“, *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), str. 51–79. Avtorica v to skupino uvršča Irsko ter večino zadrug v Avstriji in Grčiji.

22 – Alguacil Marí, M. P., *op. cit.*, našteva v tej kategoriji zlasti Portugalsko republiko, kar zadeva potrošniške zadruge, Zvezno republiko Nemčijo in Helensko republiko, kar zadeva kmetijske zadruge, ter Italijansko republiko, kar zadeva kmetijske in ribiške zadruge.

23 – Alguacil Marí, M. P, *op. cit.*, navaja zlasti Zvezno republiko Nemčijo, Kraljevino Dansko, Republiko Finsko ter Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska.

24 – Alguacil Marí, M. P, *op. cit.*, v to skupino uvršča zlasti Portugalsko republiko in Kraljevino Španijo.

25 – Glej Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, str. 73.

kot vrsta organizacije, ki je združevala fizične delavce brez posebnih kvalifikacij. Zadnjenavedene zadruge so bile ustanovljene – prva leta 1883 v Raveni – da bi imeli člani, ki jih je prizadela strukturna ali sezonska brezposelnost, boljši dostop do dela, prvotno predvsem v okviru gradbenih del, pozneje pa tudi v okviru bolj raznovrstnih dejavnosti. V zvezi s tem ugotavljam, da se v Italiji razlikuje med proizvodnimi in delovnimi zadrugami, ki delujejo v kmetijskem in tudi ribolovnem sektorju, ter drugimi proizvodnimi in delovnimi zadrugami. [26]

50. V obravnavanem primeru je iz predložitvenih odločb razvidno, da so bile zadruge – kar zadeva določbe, veljavne v italijanskem pravnem redu v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari – upravičene do popolnih ali delnih oprostitev plačila cele vrste davkov, da bi se dosegel poseben gospodarski cilj, določen v členu 45 italijanske ustave zaradi družbene funkcije in vzajemne narave zadrug.

51. Navesti je treba, da se je v skladu s členom 26 zakonske uredbe začasnega predsednika republike št. 1577 z dne 14. decembra 1947 (v nadaljevanju: Basevijev zakon) cilj vzajemnosti štel za izpolnjen, če je akt o ustanovitvi zadruge določal: prvič, prepoved delitve dividend, višjih od zakonske obrestne mere, ki se uporablja za dejansko izplačani kapital, drugič, prepoved delitve rezerve med člane v času obstoja zadruge in, tretjič, prenos celotnega premoženja v primeru prenehanja zadruge, razen izplačanega kapitala in morebitnih dividend, v skladu s ciljem vzajemnosti v javnem interesu.

52. Kot poudarja predložitveno sodišče, je za proizvodne in delovne zadruge značilna vloga člana podjetnika ali delavca. V teh zadrugah kot tudi v obravnavanem primeru člani opravljajo svojo dejavnost v okviru zadruge, presežek, ustvarjen z njihovim delom, pa se lahko razdeli kot dodatek plačilu. [27]

53. Po informacijah strank, ki so predložile stališča v okviru tega postopka, se davčna osnova zadrug določi enako kot davčna

26 – O zgodovini proizvodnih in delovnih zadrug v Italiji glej Klingberg, W., *op. cit.*, str. 21–27. Zakonodaja, sprejeta leta 1911, je določala poseben sistem delitve presežka za proizvodne in delovne zadruge, ki so želele sodelovati pri javnih delih. *Ibidem*, str. 123 in 124.

27 – Kot navaja Stracke, je cilj proizvodnih in delovnih zadrug, značilnih za države članice v južni Evropi, izboljšati dostop članov do dela. Namen posebnega davčnega obravnavanja teh zadrug je spodbujati njihov obstoj s kopičenjem skupnega zadružnega kapitala. Glej Stracke, B., *op. cit.*, str. 46.

osnova drugih vrst družb. Načeloma gre za odstotni delež neto dobička, ustvarjenega z dejavnostmi podjetja. Dodati je treba, da je iz spisa razvidno, da lahko vse družbe odštejejo izplačana plačila od obdavčljivih dohodkov.

B – *Člen 11 UPR št. 601/1973*

54. Nazadnje poudarjam, da so razprave strank poleg problematike, navedene v predlogih za sprejetje predhodne odločbe, vključevale vidik obdavčenja zadrug, ki je bil širši od tistega v zvezi z oprostitvami iz člena 11 UPR št. 601/1973. Zlasti se mi zdi, da je Komisija na obravnavi spremenila svoje stališče v primerjavi s svojimi pisnimi stališči, pri čemer je poudarila vprašanje neobdavčenja nerazdeljivih rezerv zadrug v italijanski zakonodaji.

55. V zvezi s tem menim, da je lahko to vprašanje, kar zadeva proizvodne in delovne zadruge, pomembno samo, če zadevna zadruga ni mogla pridobiti oprostitev, ki se obravnavajo v postopkih v glavni stvari. Vendar bi moralo po mojem mnenju Sodišče predmet svoje presoje omejiti na vprašanje, ali lahko oprostitve iz člena 11 UPR št. 601/1973, namenjene proizvodnim in delovnim zadrugam, izpolnjujejo merila pojma državne pomoči v smislu člena 87(1) ES.

56. V skladu s členom 11 (1) UPR št. 601/1973 se zadrugam prizna oprostitev davka od dohodkov, če znesek plačil ni manjši od 60 % vsote vseh drugih stroškov, razen stroškov za surovine in potrošni material. Taka oprostitev je torej odvisna od tega, ali je mogoče ugotoviti povezavo med delom, ki ga zagotovijo člani, in drugimi dejavniki proizvodnje – kot sta kapital in delo tretjih oseb – vključno s splošnimi stroški ter stroški blaga in opreme. Opredelitev takega merila omogoča uvedbo nadzora med dejansko izplačanimi plačili in vsoto vseh drugih stroškov, ki bremenijo zadrugo. [28] Če je znesek plačil manjši od 60 % in večji od 40 % se zgoraj navedeni davki znižajo za polovico. [29]

57. Poleg tega se davčna olajšava iz člena 11(1) UPR št. 601/1973 uporablja samo, kadar zadruge izpolnjujejo pogoje iz člena 23 zgoraj navedenega Basevijevega zakona.

28 – Stillitani, G., „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali", *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Glej tudi Stracke, B., *op. cit.*, str. 180 in 181.

29 – Matematično to pomeni oprostitev 50 % dohodkov.

58. Člen 11 (3) UPR št. 601/1973 določa, da se lahko od dohodkov zadruge odštejejo zneski, ki se izplačajo zaposlenim članom kot dodatek k plači, in sicer do meje veljavne plače, zvišane za 20 %, ker so ti zneski primerljivi s povračili, to je s poznejšimi vzajemnimi koristmi, ki pripadajo članom. Zato je bilo v italijanski pravni teoriji navedeno, da to odštevanje ne pomeni odstopanja od skupnega sistema obdavčenja gospodarskih družb in subjektov. [30]

59. Po mojem mnenju se z navedeno določbo uvaja omejitev možnosti, da zadruga presežek razdeli članom v obliki dodatkov k plačilu, ki se lahko odštejejo od obdavčljivih dohodkov zadruge.

60. Kot je na obravnavi pojasnila italijanska vlada, član prejme plačilo za delo, ki ga zagotovi zadrugi, za ta dohodek pa mora plačati progresivni davek od dohodkov. Zneski, ki se izplačajo članom kot dodatki k plačilu, se pri obdavčenju odštejejo kot dohodki, primerljivi z dohodki v delovnem razmerju. Ti so namreč obdavčljivi na ravni zaposlenega člana. [31]

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

31 – Iz člena 50 enotnega besedila o neposrednih davkih (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) izhaja, da so plačila do višine veljavne plače, zvišane za 20 %, izplačana delavcem, ki so člani proizvodnih in delovnih zadrug, primerljiva z dohodki v delovnem razmerju.

VI – Opredelitev davčnega sistema kot državne pomoči

A – *Splošna merila pojma državne pomoči*

61. Pojem državne pomoči v smislu člena 87 (1) ES ne zajema samo aktivnih dajatev, kot so subvencije, ampak tudi ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki navadno bremenijo proračun podjetja, in ki so tako, ne da bi bili subvencije v strogem pomenu besede, enake narave in imajo enake učinke. [32]

62. Torej ukrep, s katerim javni organi priznajo nekaterim podjetjem davčno oprostitev, ki sicer ne zajema prenosa državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, pomeni državno pomoč v smislu člena 87 (1) ES. [33]

32 – Sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 38); z dne 20. novembra 2003 v zadevi GEMO (C-126/01, Recueil, str. I-13769, točka 28 in navedena sodna praksa); z dne 15. julija 2004 v zadevi Španija proti Komisiji (C-501/00, ZOdl., str. I-6717, točka 90 in navedena sodna praksa); z dne 15. decembra 2005 v zadevi Italija proti Komisiji (C-66/02, ZOdl., str. I-10901, točka 77) in z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah Belgija in Forum 187 proti Komisiji (C-182/03 in C-217/03, ZOdl., str. I-5479, točka 86).

33 – Sodba z dne 15. marca 1994 v zadevi Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, str. I-877, točka 14) in zgoraj navedena sodba Italija proti Komisiji (točka 78).

63. Glede zadrug, kot je razvidno iz sporočila Komisije z dne 23. februarja 2004 [34], nekatere države članice, tudi Italijanska republika, menijo, da omejitve, ki so del posebne narave zadružnega kapitala, zahtevajo posebno davčno obravnavanje. Komisija je torej države članice pozvala, naj upoštevajo načelo, po katerem morajo biti zaščite ali ugodnosti, zagotovljene posebnim subjektom, sorazmerne s pravnimi zahtevami, dodano družbeno vrednostjo ali omejitvami, ki so povezane s to pravno obliko, in ne smejo povzročiti nelojalne konkurence.

64. Sodišče je že večkrat razsodilo, da cilj, ki mu sledijo državne intervencije, ne zadostuje za to, da se ne bi opredelile kot „pomoči" v smislu člena 87 ES. [35] Člen 87 (1) ES državnih intervencij namreč ne razlikuje glede na vzroke ali cilje, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke. [36]

65. Uporaba tega dokaj preprostega pristopa povzroča precej težav v okviru obdavčenja podjetij z različnimi pravnimi oblikami. Kar zadeva mala ali srednje velika podjetja, je mogoče skoraj enake dejavnosti opravljati pod okriljem osebne družbe [37], pridobitne kapitalske družbe [38], zadruge ali celo samostojnega podjetnika brez pravne osebnosti.

66. V zvezi s tem opozarjam, da čeprav so tipologije pravnih oblik podjetij med državami članicami v glavnem primerljive, obstajajo precejšnje razlike zlasti glede pojma pravne osebe ali celo pravne sposobnosti [39] podjetij.

67. Obdavčenje različnih pravnih oblik lahko temelji na tradicionalnem načelu dvojnega obdavčenja, pri čemer se dohodki, ustvarjeni z gospodarsko dejavnostjo, obdavčijo na ravni podjetja in na ravni lastnika. Po drugi strani se v sistemih enkratnega obdavčenja vsi dohodki od take dejavnosti obdavčijo bodisi na ravni podjetja, pri čemer so dohodki, razdeljeni družbenikom, oproščeni davka, bodisi na ravni družbenika, pri čemer

34 – Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu, Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru in Odboru regij o spodbujanju zadrug v Evropi (COM(2004) 18 konč.).

35 – Sodba z dne 22. decembra 2008 v zadevi British Aggregates proti Komisiji (C-487/06 P, ZOdl., str. I-10505, točka 84 in navedena sodna praksa).

36 – Zgoraj navedena sodba British Aggregates proti Komisiji (točka 85).

37 – Družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba.

38 – Družba z omejeno odgovornostjo ali delniška družba.

39 – Kot kaže, se v italijanski zakonodaji razlikuje med pojmoma „soggettività giuridica" in „personalità giuridica". Glej Magrini, P. P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, str. 8.

podjetje ni obdavčeno. Seveda obstaja več različic, pri katerih so nekateri vidiki teh modelov združeni.

68. Tako obstaja pri opredeljevanju ključnih pojmov, kot sta ugodnost in selektivnost, v okviru izbire nacionalnega zakonodajalca med sprejemanjem predpisov davčnega prava, nevarnost navidezne pojmovne jasnosti, zaradi katere lahko postane analiza zadevne problematike dejansko manj jasna.

69. Predvsem želim dodati, da se mi zdi obstoj utemeljitve v zvezi z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema upošteven pri preučevanju tako pojma ugodnosti kot pojma selektivnosti.

70. V obeh primerih gre namreč za preučevanje posebnega obravnavanja znotraj davčnega sistema v primerjavi s hipotetičnim položajem, v katerem takega obravnavanja ni, vključno s presojo obsega take izbire nacionalnega zakonodajalca in razlogov zanjo. Zaradi zgradbe teh sklepnih predlogov sem se odločil, da se vprašanja obstoja ugodnosti lotim z bolj formalnega vidika in analiziram njene značilnosti, ki bi lahko v okviru selektivnosti tudi same povzročile dvom o obstoju ugodnosti v ekonomskem smislu.

B – *Pojem ugodnosti*

71. Ugotoviti je treba, da ugodnost v smislu člena 87 (1) ES obstaja samo, če se z ukrepom predvideva olajšava davčnega bremena v primerjavi z običajnim položajem, določenim v davčnem sistemu. Temeljni pojem pri ugotavljanju ugodnosti v okviru davčnega sistema je torej splošni sistem obdavčenja. [40]

72. V tem okviru je treba, da bi bilo mogoče ugotoviti, ali gre za ugodnost, opredeliti splošno raven obdavčenja, ki se uporablja za pravne osebe v nacionalnem davčnem sistemu. Ker je ta naloga posebej zahtevna, je treba primerjati položaj podjetja, ki je upravičeno do ugodnosti, z drugimi podjetji, katerih dejanski in pravni položaj je primerljiv z vidika cilja, ki se mu sledi z zadevnim ukrepom. [41]

73. Poleg tega bi bilo treba na pojmovni ravni razlikovati med formalno in dejansko ugodnostjo. Kljub opredelitvi neke vrste ugodnosti, na primer v obliki davčne olajšave, je treba namreč preučiti, ali ni ta sredstvo za izključitev uporabe neke davčne določbe

40 – Rossi-Macanico, P., „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", *EC tax review,* zv. 16, 2007, št. 2, str. 91.

41 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (točka 41) ter sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi (C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 68 in navedena sodna praksa) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Heiser (C-172/03, ZOdl., str. I-1627, točka 40).

v korist druge. Davčna oprostitev lahko na primer povzroči, da se neka dejavnost obdavči v okviru drugega sistema.[42] Davčna ugodnost se lahko uravnovesi ali utemelji tudi z obveznostmi, ki izhajajo iz pravne strukture neke oblike pravne osebe, s čimer se odpravi narava ugodnosti v ekonomskem smislu.[43]

74. V obravnavanem primeru so na podlagi člena 11(1) UPR št. 601/1973 proizvodne in delovne zadruge popolnoma ali delno oproščene davka od dohodkov glede na pomembnost dela članov pri ustvarjanju ekonomske vrednosti v okviru dejavnosti navedene zadruge. Obseg oprostitve je določen približno. Z zgoraj navedeno določbo se ne ureja možnost odštevanja plačil, ki jih prejmejo člani in ki morajo biti dejansko izplačana, ker ta možnost odštevanja izhaja iz splošnih določb za izračun obdavčljivih dohodkov pravne osebe.

75. Zato bi zadevna oprostitev, če bi se Sodišče odločilo za formalni pristop, brez dvoma pomenila ugodnost. Z odstopanjem od pravila, ki se na splošno uporablja za pravne osebe, so zadevne zadruge oproščene davka od dohodkov.

76. Sprašujem pa se, ali je tak formalni pristop utemeljen z vidika analize ekonomskih učinkov zadevne določbe.

77. Samoumevno je namreč, da uporaba enotnih pravil za različne oblike družb ni mogoča, ne da bi se oblikovale samovoljne predpostavke o obdavčenju ekonomskih dejavnikov, ki so prispevali k nastanku dohodkov. Države članice imajo v okviru davčne politike široko diskrecijsko pravico pri izbiri in obsegu obdavčenja proizvodnih dejavnikov.[44]

42 – Kot kaže, je tako pri oprostitvi, predvideni v členu 10 UPR št. 601/1973 v zvezi s kmetijskimi dejavnostmi. Kot je namreč razvidno iz pisanj zadruge Paint Graphos, so v skladu s splošnimi pravili za določitev IRES dejanski dohodki zadrug obdavčljivi v celoti. Torej bi bil kmet, ki prinaša svoje izdelke v zadrugo, zavezanec za dohodnino na podlagi katastrskega dohodka samo zato, ker je kot vsak drug kmet lastnik kmetijskega zemljišča, poleg tega pa bi bila zadruga – in prek nje tudi član zadruge – obdavčena z IRES od dohodkov, ustvarjenih s predelavo, prodajo itd. svojih izdelkov, medtem ko samostojni kmet od te vrste dohodkov ne plača nobenega davka. Namen zadevne oprostitve je torej spet uravnovesiti to neenakost obravnavanja, ki bi, če se ne bi odpravila, popolnoma odvrnila kmete od uporabe pravne oblike zadruge kot načina združevanja. Poleg tega opozarjam, da je obdavčenje osebnih družb pogosto urejeno z zgoraj navedenim načelom preglednosti, po katerem je družba oproščena davka, njeni dohodki pa so obdavčeni na ravni družbenikov, ne glede na to, ali so bili razdeljeni ali ne.

43 – Rossi-Macanico, P., *op. cit.*, str. 92 in 93. Avtor je ugotovil, da razlikovanja, ki jih vključuje logika davčnega sistema, niso izjeme in zato ne pomenijo ugodnosti, ki bi jih bilo treba utemeljiti.

44 – Po mojem mnenju imajo države članice to diskrecijsko pravico pri razvrščanju nekaterih delov dohodkov lastnika/družbenika podjetja med dohodke iz dejavnosti ali kapitalske dohodke ali pri sprejemanju različnih davčnih lestvic.

78. Vendar se mi zdi, da v ekonomskem smislu oprostitev, predvidena v členu 11(1) UPR št. 601/1973, ne pomeni ugodnosti iz člena 87(1) ES. Iz spisa je namreč razvidno, da splošnega sistema obdavčenja pravnih oseb ni mogoče uporabljati, razen v nekaterih izjemah, za družbe, ki sledijo načelu vzajemnosti. Po mojem mnenju je namen splošnih pravil o obdavčenju pravnih oseb, kadar se uporabljajo za zadruge, opredeliti upoštevne elemente za določanje davčne osnove in izračun obdavčljivih dohodkov. Vendar je končno obdavčenje odvisno od določb o odstopanju, ki se uporabljajo bodisi za vse zadruge bodisi za zadruge določenih vrst ali v določenih sektorjih. Tako bi se splošni sistem v svoji celoti uporabljal za zadrugo samo takrat, kadar taka zadruga ni izpolnila meril, ki izhajajo iz strogih določb v zvezi z njeno vzajemno naravo, ali povedano drugače, kadar ni ravnala zadrugi primerno.

C – *Pojem selektivnosti*

79. S členom 87 (1) ES so prepovedane državne pomoči, s katerimi se „daj[e] prednost[…] posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivne pomoči. Da bi bilo mogoče presoditi selektivnost ukrepa, je treba preučiti, ali v okviru danega pravnega reda ta ukrep pomeni prednost za nekatera podjetja glede na druga podjetja v dejansko in pravno primerljivem položaju. [45] Pogoj selektivnosti je sestavni del pojma državne pomoči. [46]

80. Kljub zelo obsežni sodni praksi pojem selektivnosti še nima nedvoumne opredelitve, zlasti kar zadeva davčne ukrepe.

81. Kot je razvidno iz sporočil Komisije, dejstvo, da imajo nekatera podjetja ali nekateri sektorji zaradi teh davčnih ukrepov večje ugodnosti kot drugi, ne pomeni nujno, da zanje veljajo pravila o konkurenci, ki urejajo državno pomoč. [47] Po drugi strani se lahko ukrepi izkažejo za selektivne, ne da bi bili

45 – Glej zgoraj navedeno sodbo British Aggregates proti Komisiji (točka 82).

46 – Sodba z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji (C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točka 54).

47 – Obvestilo Komisije z dne 10. decembra 1998 o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL C 384, str. 3, točka 14): „Zato imajo ukrepi, namenjeni zmanjševanju obdavčenja delovne sile za vsa podjetja, precej večji vpliv na delovno intenzivne gospodarske panoge kakor na kapitalsko intenzivne gospodarske panoge, pri tem pa ne predstavljajo nujno državne pomoči. Podobno tudi davčne spodbude za naložbe v varstvo okolja, raziskave in razvoj ali usposabljanje dajejo ugodnosti le podjetjem, ki izvajajo takšne naložbe, pri tem pa ne pomenijo nujno državne pomoči.“

uradno omejeni na nekatere sektorje.[48] Tako je mogoče ukrepe, ki se lahko uporabljajo v vseh sektorjih, vseeno opredeliti za selektivne, kadar se s pogoji za upravičenost do teh ukrepov dejansko omejuje število potencialnih upravičencev.[49]

82. Dejansko lahko v skladu s sodno prakso po eni strani pomoči, ki imajo obliko programa pomoči, zadevajo celoten gospodarski sektor in vseeno spadajo v okvir člena 92(1) ES (po spremembi postal člen 87(1) ES), po drugi strani pa je treba za pomoč šteti ukrep, ki naj bi podjetja nekega gospodarskega sektorja delno oprostil finančnih bremen, ki izhajajo iz normalne uporabe splošnega sistema socialnega zavarovanja, pri čemer ta oprostitev ne izhaja iz narave in namena tega sistema.[50]

83. Kot določa člen 87(1) ES, pomoči, s katerimi se daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, niso združljive s skupnim trgom. Vendar Pogodba ne vsebuje določb v zvezi z merilom pravne oblike pravne osebe.

84. Seveda je lahko uporaba neke vrste pravne osebe značilna za neki sektor ali neko podjetje. V takem primeru se merila oblike pravne osebe in merila Pogodbe, po katerih je prepovedan ukrep, s katerim se daje prednost nekaterim podjetjem ali nekaterim sektorjem, združijo oziroma se opirajo ena na druga.[51]

85. V zadevi, v kateri je bila izdana sodba Cassa di Risparmio di Firenze in drugi[52], je Komisija trdila, da nacionalna zakonodaja z dajanjem prednosti nekaterim podjetjem glede na njihovo pravno obliko (skladi ali osebe javnega prava) in nekaterim konkretnim sektorjem (izobraževanje, javno zdravje itd.), v katerih ta podjetja opravljajo dejavnost, na prvi pogled ustreza merilu selektivnosti.

86. Sodišče je poudarilo, da zadevni ukrep ne velja za vse gospodarske subjekte. Zato ga ni bilo mogoče šteti za splošni ukrep davčne ali gospodarske politike,[53] ker se je zadevna davčna ugodnost dodeljevala glede na pravno obliko podjetja, javne pravne osebe ali sklada ali glede na sektorje, v katerih je to podjetje opravljalo dejavnost. Sodišče je pojasnilo, da odstopanje ni podprto z logiko ukrepa ali

48 – Glej Odločbo Komisije 2003/755/ES z dne 17. februarja 2003 o shemi pomoči, ki jo je Belgija namenila centrom za usklajevanje s sedežem v Belgiji (UL L 282, str. 25).

49 – Poročilo o izvajanju Sporočila Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka.

50 – Sodba z dne 17. junija 1999 v zadevi Belgija proti Komisiji (C-75/97, Recueil, str. I-3671, točka 33).

51 – Obstajajo na primer pravne oblike pravnih oseb, ki so omejene na ali značilne za nekatere gospodarske sektorje, kot sta bančni in zavarovalniški. Glej točko 20 obvestila Komisije z dne 10. decembra 1998.

52 – Sodba z dne 10. januarja 2006 (C-222/04, ZOdl., str. I-289).

53 – *Ibidem* (točka 135).

metodo obdavčenja, ampak izhaja iz namena nacionalnega zakonodajalca, da pospešuje financiranje subjektov, ki se štejejo za družbeno zaslužne. [54]

87. Tak pristop, ki se nanaša na pravno obliko podjetja, se torej ne sme obravnavati kot pravilo, ki ne bi omogočalo nobene izjeme. Iz tega sklepam, da bi se lahko davčni ukrepi, prilagojeni obliki in strukturi pravne osebe, opredelili za neselektivne, če bi bili utemeljeni z naravo ali sistematiko sistema.

88. Sodišče je namreč podalo razlago pojma državne pomoči, v skladu s katero ta pojem ne vključuje ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji na področju dajatev, kadar to razlikovanje izhaja iz narave ali sistematike sistema zadevnih dajatev. [55] V takem primeru je mogoče izključiti opredelitev ukrepa za državno pomoč.

89. Kar zadeva davčno področje, se lahko v skladu s sodno prakso ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, upraviči z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema. Pri tem je treba razlikovati med cilji, določenimi za poseben davčni sistem, ki so zunaj njega, in mehanizmi, ki so lastni samemu davčnemu sistemu in so potrebni za uresničitev teh ciljev. [56]

90. Komisija je v praksi priznala obstoj utemeljitve z naravo in sistematiko sistema v primerih progresivnega davka, neobdavčenja zaradi neobstoja dobička ali posebnega obravnavanja nepridobitnih organizacij. [57] Tak je bil tudi primer kmetijskih zemljišč, ki so bila upravičena do davčnih oprostitev ali olajšav v zvezi s sistemom zemljiškega davka, veljavnim po občem pravu. [58] Tako je bila ugodnost utemeljena s posebno vlogo zemljišč v kmetijski proizvodnji.

91. Sodišče je priznalo utemeljitev na podlagi narave in sistematike nacionalnega sistema obdavčenja zavarovanj v posebnem okviru uporabe višje davčne stopnje za določene zavarovalne pogodbe, za katerega je prej veljala običajna stopnja. [59]

54 – *Ibidem* (točka 137).

55 – Glej zgoraj navedeno sodbo British Aggregates proti Komisiji (točka 83).

56 – Zgoraj navedena sodba Portugalska proti Komisiji (točka 81).

57 – Obvestilo Komisije z dne 10. decembra 1998 (točke od 24 do 27).

58 – Odločbi N 20/2000 (Nizozemska) in N 53/99 (Danska), na voljo na spletni strani Generalnega sekretariata Komisije: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 – Zgoraj navedena sodba GIL Insurance in drugi.

92. Vendar je težava merila v zvezi z naravo ali sistematiko sistema v tem, da se ukrep opredeli za selektiven, kadar Sodišče zanj meni, da se razlikuje od splošnega nacionalnega davčnega sistema. Ta sodna praksa tako povzroča *status quo*, v katerem ni mogoče nobenega ukrepa opredeliti kot utemeljenega z naravo in sistematiko sistema. [60]

93. V zvezi s tem namreč niso pomembni cilji ukrepa, ampak logika nacionalnega davčnega sistema.

94. Člen 11 UPR št. 601/1973 določa zapleten ukrep, ki zajema več davčnih rešitev in katerega namen je uvesti posebno davčno obravnavanje za proizvodne in delovne zadruge. [61]

95. Kljub tej na prvi pogled odstopajoči naravi ni nujno, da so davčne ugodnosti, namenjene proizvodnim in delovnim zadrugam, selektivne. Nasprotno, zdi se mi, da je mogoče glede na raznolikost navedenih zadrug v smislu raznovrstnosti sektorjev, v katerih so lahko dejavne, dvomiti o selektivnosti zadevnega ukrepa. Vsekakor je mogoče tak ukrep, če je sistem oprostitev za navedene zadruge *a priori* selektiven, utemeljiti s sistematiko ali naravo sistema.

96. V zvezi s tem opozarjam, da iz sodne prakse [62] izhaja, da je pogoj selektivnosti izpolnjen, če se z ukrepom daje prednost nekaterim podjetjem v primerjavi z drugimi podjetji, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, tudi če pomoči zadevajo celoten gospodarski sektor.

97. Zato je najprej treba odgovoriti na vprašanje, ali so zadruge, ki upoštevajo načelo vzajemnosti, in druge pridobitne družbe v primerljivem položaju. Nato bi bilo treba v okviru uporabe člena 11 UPR št. 601/1973 primerjati položaj proizvodnih in delovnih zadrug z drugimi pridobitnimi družbami in drugimi zadrugami.

98. Komisija je v pisnih stališčih navedla, da proizvodne in delovne zadruge ustrezajo formalnemu modelu vzajemnosti ter da

60 – Glej v tem smislu Lenaerts, K., „State Aid and Direct Taxation", *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, str. 305.

61 – Zdi se, da se z zadevnim ukrepom uresničuje cilj splošnejšega obsega, ki je določen v italijanski davčni zakonodaji in katerega namen je spodbuditi kapitalizacijo zadrug in preprečiti povračila. Glej Stracke, B., *op. cit.*, str. 176–183.

62 – Zgoraj navedene sodbe Belgija proti Komisiji; Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; Heiser in Italija proti Komisiji.

dejanski in pravni položaj pridobitnih družb ni primerljiv, kar zadeva zneske, ki se izplačajo zaposlenim članom kot plačila, vključno z morebitnimi dodatki k njihovemu plačilu.

99. Francoska vlada, ki se je strinjala s tem stališčem, je poudarila, da enako obravnavanje družb, ki razdeljujejo dobiček družbenikom, in drugih subjektov, kot so zadruge, ki v skladu s svojim ustanovitvenim aktom ne morejo deliti dobička, ni logično.

100. Kot je na obravnavi navedla zastopnica zadruge Adige Carni, je udeležba delničarjev ali družbenikov v kapitalski družbi omejena na kapitalske vložke. Za zadrugo pa je značilno vzajemno razmerje ali razmerje izmenjave. Različno davčno obravnavanje temelji na razliki med temi razmerji. Poleg tega je zastopnica zadruge Adige Carni ob poudarku, da ne gre za vprašanje dvojnega obdavčenja, opozorila, da je bil v sistematiki nacionalnega davčnega sistema, ki je veljal v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari, zastavljen cilj enkratnega obdavčenja dohodkov, bodisi na ravni zadruge bodisi na ravni njenih članov.

101. V zvezi s tem poudarjam, da se zdi, da oprostitev iz člena 11 UPR št. 601/1973 pripelje do neobdavčenja dohodkov, ki so oproščeni davka tako na ravni družbenika kot zadruge. Splošni sistem obdavčenja pravnih oseb se uporablja samo, če zadruga ne izpolnjuje pogojev, določenih za to pravno obliko.

102. V skladu z ureditvijo, veljavno v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari, je bila pomembna razlika med pridobitno družbo in zadrugo ta, da je bil v pridobitni družbi obdavčen, bodisi na ravni družbenikov bodisi na ravni družbe, samo dobiček, ki so ga delničarji lahko pridobili v poznejši fazi, na primer pri delitvi dividend, prodaji delnic ali likvidaciji podjetja. Zato je utemeljeno sklepati, da je šlo za neke vrste plačila na podlagi kapitalskih dohodkov.

103. Ideologija, ki je podlaga za pojem „shareholder value“ (vrednost za delničarje), vodilno načelo pridobitnih kapitalskih družb, temelji na predpostavki, da premoženje družbe v ekonomskem smislu vedno pripada družbenikom.

104. Po drugi strani v civilnem sistemu vzajemnih zadrug njihovi člani nikoli ne prejmejo takih dobičkov. Plačilo, primerljivo s tistim, ki je dovoljeno v kapitalski družbi, je torej

izključeno. Kopičenje kapitala v zadrugi njenim članom ne koristi.

105. Predvsem glede proizvodnih in delovnih zadrug opozarjam, da je ob upoštevanju strogih pogojev vzajemnosti namen člena 11 (1) UPR št. 601/1973 ta, da se s področja uporabe oprostitve, določene v tem členu, izključijo proizvodne in delovne zadruge, ki obdavčljive dohodke ustvarjajo z drugimi proizvodnimi dejavniki kot z delom članov, za katere velja obveznost sodelovanja pri dejavnostih zadruge z rednim zagotavljanjem dela.[63] Če se, nasprotno, lahko za dohodke proizvodne in delovne zadruge šteje, da so bili ustvarjeni z zagotavljanjem dela s strani članov, se navedeni dohodki ne obdavčijo.

106. Tak primer si je težko zamisliti v okviru pridobitnih pravnih oseb, za katere veljajo splošna pravila obdavčenja, ker njihovim družbenikom ni treba delati za družbo in ker se lahko dobički take družbe razdelijo družbenikom.

107. Nazadnje, Sodišče bi rad opozoril na problematiko v zvezi z vidikom primerljivosti položajev kapitalskih družb ter proizvodnih in delovnih zadrug. Ta vidik se mi zdi upoštevan zlasti v zvezi s stališčem Komisije, da bi moral davek, če se ne plača na ravni družbenika, bremeniti dobičke družbe, da se zadevni ukrep ne bi opredelil za državno pomoč.

108. Kot sem opozoril zgoraj, se poskuša s členom 11 UPR št. 601/1973 vzpostaviti poenostavljeno razlikovanje med „notranjimi“ ali vzajemnimi dohodki, ustvarjenimi z delom članov, in „zunanjimi“ dohodki, ki izvirajo iz kapitala ali razmerij z nečlani, pri čemer zadnjenavedeni dohodki niso upravičeni do oprostitve. Člen 11 UPR št. 601/1973 namreč ne vključuje presežkov, ki se ustvarijo z drugimi proizvodnimi dejavniki in ustrezajo dejansko prejetemu dobičku iz poslovanja zadruge.

109. V zvezi s tem je treba poudariti, da v večini primerov vložek družbenika kapitalske družbe v družbeni kapital ni obdavčljivi dohodek za družbo, pač pa se na ravni družbe obdavči dobiček, ki se ustvari s tem kapitalom. Poleg tega je pri kapitalskih družbah

63 – Taka obveznost je značilna za osebne družbe, ki se v večini držav članic ne štejejo za neodvisne obdavčljive subjekte, temveč katerih družbeni dohodki se obračunajo in obdavčijo na ravni družbenikov, tudi če med te niso bili razdeljeni. Zadruge imajo kljub svoji pravni osebnosti več lastnosti osebnih družb. Glej Stracke, B., *op. cit.*, str. 16–19, in Mannio, L., *op. cit.*, str. 69.

vložek v družbo v obliki stvarne udeležbe, na primer z delom, navadno izključen.

110. V proizvodnih in delovnih zadrugah je ena od glavnih obveznosti članov ta, da zadrugi redno zagotavljajo delo. Dodana zadružna vrednost, ki se ustvari z delom člana zadruge in ki presega plačila, izplačana temu članu, ostane v zadrugi. Z ekonomskega vidika ima ta del presežka, ki se ne izplača in ki ga mora član prepustiti premoženju zadruge, naravo kapitalskega vložka. V skladu s to logiko mora biti ta del presežka oproščen davka na ravni zadruge.

111. Ob upoštevanju vseh zgornjih ugotovitev se sistem obdavčenja proizvodnih in delovnih zadrug, kot je predviden zlasti v členu 11 UPR št. 601/1973, ne more šteti za selektiven, ker navedene zadruge niso v primerljivem položaju glede na pridobitne družbe ali druge zadruge.

112. Vsekakor je mogoče zadevno ureditev utemeljiti z naravo ali sistematiko nacionalnega sistema obdavčenja, ki se uporablja za proizvodne in delovne zadruge. Zdi se mi namreč, da davčne olajšave, namenjene proizvodnim in delovnim zadrugam, izhajajo neposredno iz temeljnih in vodilnih načel italijanskega davčnega sistema.

113. Ker po mojem mnenju v obravnavanem primeru najmanj eno od meril za opredelitev pojma državne pomoči ni izpolnjeno in ker so ta merila navedena kumulativno, ni treba preučevati drugih meril iz člena 87(1) ES.

114. Če pa Sodišče ne bi sledilo mojemu predlogu, bi bilo treba preučiti, ali so izpolnjeni pogoji v zvezi z vplivom na trgovino med državami članicami in morebitnim izkrivljanjem konkurence. V zvezi s tem menim, da ima predložitveno sodišče na voljo dovolj napotkov v sodni praksi Sodišča [64]. Nacionalno sodišče bo namreč moralo vsekakor presoditi, in sicer ob upoštevanju elementov razlage, ki izhajajo iz sodne prakse, ali sta zgoraj navedena pogoja v obravnavanem primeru izpolnjena.

115. Preučiti pa je treba še vprašanji morebitnih veljavnih pomoči in uporabljivosti načela *de minimis*.

64 – Glej zgoraj navedeno sodbo Cassa di Risparmio di Firenze (točki 140 in 141).

VII – Pojem veljavna pomoč in pojem *de minimis*

A – *Pojem veljavne pomoči*

116. V skladu s sodno prakso pojem veljavne ali nove državne pomoči ustreza objektivnemu stanju. Vsebina tega pojma ne more biti odvisna od ravnanja ali izjav institucij. [65]

117. Italijanska vlada ter zadrugi Paint Graphos in Adige Carni so v pisnih stališčih trdile, da so posebni davčni ukrepi, namenjeni zadrugam, „veljavne pomoči“, ker so bili ti ukrepi predvideni že v italijanski zakonodaji, ki se je uporabljala pred začetkom veljavnosti Rimske pogodbe leta 1957. [66]

118. Italijanska vlada je pojasnila, da je bil v zakonodaji, ki se je uporabljala pred začetkom veljavnosti Rimske pogodbe leta 1957, predviden davčni sistem, na podlagi katerega so bile zadruge v celoti oproščene davka, ki se je navadno uporabljal za pridobitne družbe, pri čemer so bile po načelu, ki ga je takrat določal Basevijev zakon [67], do te oprostitve samodejno upravičene samo zadruge s ciljem vzajemnosti.

119. Kot je pojasnila tudi Komisija, so imele v italijanskem pravnem redu od leta 1957 zadruge možnost, da iz obdavčljivega zneska izključijo celoten letni dobiček, od takrat naprej pa se je ta ugodnost na splošno neprestano zmanjševala. Službe Komisije so poleg tega ugotovile, da je bil namen sprememb zadevnih ukrepov, ki so bile sprejete od začetka veljavnosti Pogodbe EGS, uvesti tehnične spremembe, da bi se sistem obdavčenja zadrug prilagodil splošnemu obdavčenju, spremenjenemu z reformami leta 1973, 1986 in 2004.

120. Zadrugi Adige Carni in Paint Graphos, italijanska vlada ter Komisija so na obravnavi podprle trditev, da so zadevni ukrepi, če pomenijo državne pomoči v smislu člena 87 ES, veljavne pomoči v smislu člena 1(b)(i) Uredbe št. 659/1999.

121. Na prvi pogled se torej zdi utemeljeno sklepati, da bi lahko zadevni ukrepi, če

65 – Sodba z dne 2. decembra 2009 v zadevi Komisija proti Irski in drugim (C-89/08 P, ZOdl., str. I-11245, točka 72).

66 – Glej člen 1(b)(i) Uredbe št. 659/1999.

67 – S tem zakonom so bile do leta 2003 urejene davčne določbe, namenjene preverjanju upoštevanja cilja vzajemnosti – obveznega pogoja za uporabo posebnih davčnih ukrepov, ki so bili predvideni za zadruge.

izpolnjujejo merila iz člena 87(1) ES, pomenili veljavne pomoči.

122. Toda ker je po eni strani sistem iz leta 1954 [68] določal obdavčenje tako premoženja kot dohodkov, po drugi strani pa so bili v skladu s sistemom, ki je izhajal iz UPR št. 601/1973, obdavčeni samo dohodki in so obstajale nekatere omejitve za uporabo davčnih ugodnosti, povezane s kapitalom zadruge, menim, da lahko samo nacionalno sodišče celovito presodi morebitno kontinuiteto med zgoraj navedenima sistemoma. V tem okviru bo moralo zlasti preveriti, ali je bila olajšava davčnega bremena na dan začetka veljavnosti Rimske pogodbe primerljiva z olajšavo, uvedeno z UPR št. 601/1973, oziroma ali je bila večja od nje. Samo če bi bilo tako, bi šlo v obravnavanem primeru za veljavne pomoči.

B – *Načelo* de minimis

123. Zadruga Paint Graphos je v svojih pisanjih omenila problematiko pravila „*de minimis*“. V zvezi s tem se je sklicevala na različna poročila in sporočila Komisije, sprejeta med letoma 1984 in 1993 [69], ter navedla, da je bil – glede na stopnjo davka od dohodkov podjetij in pragove za uporabo načela *de minimis* ob oddaji spornih davčnih napovedi – znesek utajenih davkov vsekakor nižji od veljavnega praga v letih, na katera se nanašajo popravki.

124. Opozoriti je treba, da pravilo *de minimis* ustreza zahtevam upravne poenostavitve tako za države članice kot za službe Komisije, ki ji mora biti omogočeno, da osredotoči svoja sredstva na resnično pomembne primere na ravni Unije. [70]

125. Tudi če bi se pravilo *de minimis* lahko uporabljalo za zadevne zadruge, kar se mi načeloma ne zdi izključeno, uporaba navedenega načela v obravnavanem primeru ni preprosto vprašanje, zlasti z vidika veljavnosti prava *ratione temporis*.

126. V zvezi s tem se mi zdi, da bi bilo treba – če bi nacionalno sodišče menilo, da je bila pravica do oprostitev zavrnjena in da torej

68 – Zakon št. 603 z dne 6. avgusta 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI št. 182 z dne 11. avgusta 1954.

69 – Glej XIV. poročilo o politiki konkurence – 1985, zadnji del odstavka 203, in Sporočilo Komisije z dne 6. marca 1996 o pomočeh *de minimis* (UL C 68, str. 9).

70 – Sodba z dne 7. marca 2002 v zadevi Italija proti Komisiji (C-310/99, Recueil, str. I-2289, točka 94).

zadevne zadruge dejansko niso bile deležne davčnih ugodnosti – opredeliti ukrep kot pomoč *de minimis* z vidika meril, veljavnih takrat, ko bo njihova narava državne pomoči dokončno ugotovljena in bo morebitna davčna ugodnost, ki jo ima zato podjetje, izračunana v skladu z Uredbo št. 1998/2006.

127. Če pa bi predložitveno sodišče menilo, da so bile zadruge že deležne oprostitev, kar se mi zdi izključeno, ker zadevna obdavčenja še niso postala pravnomočna, bi bilo treba to preverjanje opraviti z vidika meril, določenih v sporočilih Komisije, ki so bila veljavna v času dejanskega stanja v sporih o glavni stvari.

VIII – Predlog

128. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj:

– razglasi vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Corte suprema di cassazione, za nedopustna;

– podredno razglasi za dopustno samo prvo vprašanje za predhodno odločanje in nanj odgovori tako, da sistema obdavčenja proizvodnih in delovnih zadrug – katerega namen je, čeprav gre za poenostavljeno uporabo, določiti oprostitev za dohodke, ki ustrezajo zadružnemu presežku, ustvarjenemu z delom članov, kot je predvideno v členu 11 UPR št. 601/1973 – če izhaja neposredno iz temeljnih in vodilnih načel davčnega sistema, ki se uporablja za obdavčenje zadrug, ni mogoče opredeliti za državno pomoč v smislu člena 87(1) ES.