ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н N. JÄÄSKINEN
представено на 8 юли 2010 година[1]

1. По настоящите дела националната юрисдикция поставя на Съда редица въпроси, касаещи главно това дали националният данъчен режим относно освобождаването от облагане на трудово-производителните кооперации може да бъде окачествен като държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 от Договора[2].

2. Преюдициалните въпроси са поставени в рамките на три спора с предмет, от една страна, отказа от страна на италианската данъчна администрация да приложи спрямо кооперативните дружества Paint Graphos scarl (наричано по-нататък „Paint Graphos“) и Adige Carni scrl (в ликвидация) (наричано по-нататък „Adige Carni“) освобождаването от данъци, от което по това време съгласно италианското право се ползват кооперативните дружества, и от друга страна, проблемите на личното облагане на г-н Franchetto, който оспорва решенията на националната данъчна администрация, целящи поправянето на неговите данъчни декларации за периода 1984—1988 г.

3. В самото начало следва да се подчертае, че са налице сериозни съмнения относно допустимостта на разглежданите преюдициални запитвания. Всъщност една от основните трудности в настоящото дело се състои в контраста между ограничената информация, предоставена на Съда, и широтата на проблематиката, с която той е сезиран, като се има предвид, че той следва да разгледа по-специално режима на облагане на трудово-производителните и работническите кооперации.

4. Ако Съдът все пак смята да отговори на въпросите, които следва непременно да се преформулират, настоящото производство би представлявало интересна възможност да се анализира обхватът на понятията за предимство и за селективност на националните мерки относно облагането на кооперативните дружества. По-специално, биха възникнали въпросите за прилагането на критерия за обоснованост, произтичаща от присъщата на националния режим вътрешна логика, и за анализа на избора, направен от италианския законодател в рамките на националната система на пряко данъчно облагане.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Тъй като спорът по главното производство се отнася до тълкуването на постановление от 29 септември 1973 г., при позоваване на разпоредбите на Договора за ЕО ще използвам номерацията, приложима преди влизането в сила на Договора за функционирането на Европейския съюз.

I — Правна уредба

А — *Правна уредба на Европейския съюз*

5. Член 87, параграф 1 ЕО гласи:

„1. Освен когато е предвидено друго в настоящия договор, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с общия пазар“.

6. Член 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 83, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41) гласи следното:

„За целите на настоящия регламент:

а) „помощ“ означава всяка мярка, изпълняваща всички критерии, определени в член 92, параграф 1 от Договора;

б) „съществуваща помощ“ означава:

i) […] всяка помощ, която съществува в съответната държава членка преди влизането в сила на Договора, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които са били въведени в действие преди и продължават да се прилагат след влизането в сила на Договора;

[…]“

Б — *Национално право*

7. От фрагментарните данни по преписката е видно, че към момента на настъпване на фактите по главното производство италианските кооперативни дружества подлежат на облагане, от една страна, с данък върху дохода на юридическите лица (imposta sul reddito delle persone giuridiche, наричан по-нататък „ДДЮЛ“), и от друга страна, с местен данък върху дохода (imposta locale sui redditi, наричано по-нататък „МДД“). В периода между 1977 г. и 2004 г. общото облагане на капиталовите дружества [3] в Италия се основава на

3 — В Италия кооперативните дружества също се смятат за капиталови дружества, а не, както в правните системи на редица други държави членки, за персонални сдружения. В началото, преди в Италия да бъдат приети специфични разпоредби относно кооперациите, кооперативните дружества са квалифицирани по-скоро като дружества с променлив капитал. Вж. *Klingberg*, W. Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien. Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, p. 49—50.

принципа за еднократно облагане, който се осъществява чрез въвеждането на система на данъчен кредит за съдружниците в тях. Според тази система самото дружество се облага за реализираните от него печалби с приложимата за него ставка, докато разпределените между съдружниците/акционерите печалби се облагат с прогресивните ставки на данъка върху доходите на физическите лица. Тъй като съдружниците имат право на данъчен кредит, съответстващ на дължимия от дружеството данък, те са длъжни да платят разликата между приложимата за дружеството ставка и прогресивната ставка, приложима за личното им облагане [4].

8. Освен това от преписката е видно, че редица специфични данъчни разпоредби, приложими към кооперативните дружества, са основани на принципа на взаимното подпомагане, което има за последица ограничаване на разпределението на печалбите или фондовете на посочените дружества между техните съдружници.

9. Декрет № 601 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. относно уредбата на данъчните предимства [5] в редакцията му в сила от 1984 г. до 1993 г. (наричан по-нататък „ДПР № 601/1973“), гласи в своя член 11, озаглавен „Трудово-производителни кооперации“:

„1. Доходите на трудово-производителните кооперации и на техните обединения се освобождават от данък върху дохода на юридическите лица и от местен данък върху дохода, ако размерът на действително платените възнаграждения на членовете, които трайно извършват трудова дейност, включително посочените в последния параграф суми, не е по-нисък от шестдесет процента от общия размер на всички други разходи, с изключение на тези за суровини и доставки. Ако размерът на възнагражденията е по-нисък от шестдесет процента, но не и от четиридесет процента от общия размер на другите разходи, данъкът върху дохода на юридическите лица и местният данък върху дохода се намаляват наполовина.

2. За производствените кооперативни дружества разпоредбите на предходния параграф се прилагат при условие, че членовете им отговарят на всички изисквания, предвидени за членовете на работническите кооперации в член 23 от Законодателен декрет [...] [№ 1577] на временния държавен глава от 14 декември 1947 г. и последващите му изменения.

3. За да се изчисли доходът на трудово-производителните кооперации и техните обединения, сумите, изплатени на членовете им — работници и служители, като добавка към тяхното възнаграждение, могат да бъдат приспаднати до размера на текущите възнаграждения, увеличени с 20 %“.

4 — Според системата, приложима понастоящем към капиталовите дружества, те подлежат на облагане с корпоративен данък (imposta sul reddito delle societa, наричан по-нататък „КД“), който е пропорционален данък с фиксирана ставка. Съдружниците плащат данък върху доходите на физическите лица (imposta sul reddito delle persone fisiche), който е прогресивен данък върху дивидентите или печалбите, разпределени на съдружниците, като се облагат само 40 % от техните доходи. Така е въведено освобождаване на 60 % от дивидентите или печалбите на съдружниците с цел да се премахне верижното облагане.

5 — Редовна притурка на GURI, бр. 268 от 16 октомври 1973 г., стр. 3.

10. Член 14 от ДПР № 601/1973, озаглавен „Условия за приложимост на предимствата“, гласи следното:

„1. Предвидените в настоящия дял данъчни предимства се прилагат към кооперативните дружества и техните обединения, които се ръководят от принципите на взаимното подпомагане, предвидени в законите на държавата, и които са вписани в регистрите на префектурите или в общия регистър на кооперациите.

2. Изискванията, които характеризират целта за взаимно подпомагане, се считат за изпълнени, ако условията, посочени в член 26 от Законодателен декрет № 1577 на временния държавен глава от 14 декември 1947 г. и неговите последващи изменения, са изрично предвидени в устава без възможност за дерогиране и ако тези условия действително са били налице през данъчния период и през предходните пет години или при необходимост — през изтеклия след одобряването на устава период, ако той е по-кратък от пет години.

3. Данъчната администрация в сътрудничество с Министерството на труда и другите надзорни органи контролират условията за приложимост на данъчните предимства“.

II — Обстоятелствата по главното производство и преюдициалните въпроси

А — *Дело C-78/08*

11. След проверките, извършени от Guardia di Finanza, данъчната администрация на град Matera връчва на учреденото съгласно италианското право кооперативно дружество Paint Graphos данъчен акт, с който за целите на установяване на ДДЮЛ и с МДД се коригира размерът на неговия доход за 1993 г. Със същия акт данъчната администрация отказва на посоченото дружество правото на данъчно освобождаване, предвидено в членове 11, 12 и 14 от ДПР № 601/1973. След редица жалби, подадени както от Paint Graphos, така и от Ministero dell'Economia e delle Finanze и Agenzia delle Entrate, понастоящем делото е висящо пред запитващата юрисдикция.

Б — *Дело C-79/08*

12. С акт за установяване на данъчни задължения от 8 юни 1999 г. данъчната администрация на Rovigo уведомява учреденото съгласно италианското право кооперативно дружество Adige Carni за оттеглянето на данъчните предимства, предвидени в член 10 и сл. от ДПР № 601/1973, за увеличението на размера на

облагаемия му доход за 1993 г., както и за последващото увеличение на ДДЮЛ и на МДД. Данъчната администрация оспорва по-специално издаването на фактури за субективно несъществуващи сделки, като съответната сума е счетена за доход и впрочем не е осчетоводена като доход от Adige Carni, и данъчната администрация приема, че тази сума е разпределена между членовете в нарушение на член 11 от ДПР № 601/1973. След поредица от жалби Adige Carni подава касационна жалба, като изтъква по-специално липсата на мотиви или недостатъчната мотивация на отказа на разглежданите данъчни освобождавания.

14. В касационното производство Ministero delle Finanze претендира отмяната на решението на Commissione tributaria centrale, която без да разглежда по същество доводите на г-н Franchetto, преценява, че на кооперацията не може да се откаже освобождаване от данък, без предварително да е получено задължителното становище на министерството на труда. Ministero delle Finanze поддържа по-специално, че е налице нарушение на член 14 от ДПР № 601/1973 с мотива, че актът за установяване на данъчни задължения е насочен към съдружника в кооперативното дружество, а не към самата кооперация, и че поради това не е необходимо да се получи становището на министерството на труда.

В — *Дело C-80/08*

13. Данъчната администрация на Monfalcone изменя декларациите за доходи, подадени от г-н Franchetto за периода от 1984 г. до 1988 г., с мотива, че като съдружник в учреденото съгласно италианското право дружество Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., с предмет на дейност отглеждане и продажба на мекотели, той участва самостоятелно на пазара, въпреки че за всяка продажба кооперативното дружество, от чието име са издадени фактурите за покупки и продажби, получава комисиона за всяка извършена услуга и разпределя сумата, с която е увеличена цената, между съдружниците, вместо да я прибавя към предвидените за тази цел резерви.

Г — *Преюдициалните въпроси*

15. Според Corte suprema di cassazione (Италия), за да се провери съвместимостта с правото на Съюза на данъчните предимства, с които се ползват кооперативните дружества в сравнение с дружествата със стопанска цел, следва да се определи дали за съответните оператори данъчните икономии представляват незаконосъобразна държавна помощ, която поради прякото действие на член 88, параграф 3 ЕО създава задължение за националните органи, включително съдебни, да оставят без приложение съответния вътрешен режим, както и да разпоредят възстановяването на получените помощи. Запитващата юрисдикция иска също да бъде установено дали използването на правно-организационната форма на кооперативното дружество представлява злоупотреба с право.

16. При тези условия Corte suprema di cassazione решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) [Д]али данъчните предимства, предвидени за кооперативните дружества по силата на членове 10, 11, 12, 13 и 14 от ДПР [№ 601/1973], са съвместими с правилата за конкуренция, и по-специално дали могат да се квалифицират като държавни помощи по смисъла на член 87 [...] ЕО, особено при наличието на предвидената от Законодателен декрет № 1577 на временния държавен глава [от 14 декември 1947 г.] неадекватна система за наблюдение и предотвратяване на злоупотреби?

2) [В] частност, с оглед на въпроса дали спорните данъчни предимства могат да бъдат квалифицирани като държавни помощи, могат ли тези мерки да се считат за пропорционални по отношение на определените за кооперативните дружества цели; дали разглеждането на въпроса за пропорционалността може да засяга не само индивидуалната мярка, а и предимството, което съвкупността от мерки предоставя, и произтичащото от това нарушаване на конкуренцията?

3) С оглед отговора на предходните въпроси следва да се има предвид обстоятелството, че системата за наблюдение е все още твърде отслабена вследствие на реформата на дружественото право, особено що се отнася до кооперативните дружества, които съгласно Закон № 311/2004 г. са преобладаващо, а не изцяло взаимоспомагателни.

4) [Н]езависимо дали въпросните данъчни предимства могат да бъдат квалифицирани като държавна помощ, дали използването на правно-организационната форма на кооперативно дружество, дори извън случаите на измама или симулация, може да се квалифицира като злоупотреба с право, когато прибягването до тази форма става с единствената или основна цел да се реализира данъчна икономия?“.

III — Производството пред Съда

17. Преюдициалното запитване е постъпило в секретариата на Съда на 25 февруари 2008 г.

18. Paint Graphos и Adige Carni, италианското, испанското и френското правителство, както и Комисията на Европейските общности представят писмени становища.

19. Paint Graphos, Adige Carni, г-н Franchetto, италианското, испанското и френското правителство, Комисията, както и Надзорният орган на ЕАСТ са

представлявани по време на съдебното заседание, проведено на 11 март 2010 г. [6]

IV — По допустимостта на преюдициалните въпроси

А — *Становища на страните*

20. Paint Graphos и Adige Carni, както и италианското правителство предлагат на Съда да обяви преюдициалните въпроси за недопустими. Според Комисията Съдът би трябвало да счете, че не е компетентен да отговори на преюдициалните въпроси, формулирани от запитващата юрисдикция.

21. Тези разсъждения се основават на липсата, от една страна, на достатъчна информация относно правната и фактическа рамка на делата по главното производство, и от друга страна, на ясни мотиви относно релевантността на поставените въпроси. Всъщност страните изразяват съмнения относно полезността на отговора на Съда за решаването на споровете по главното производство, като посочват преждевременния, хипотетичен и дори фиктивен характер на отправените към Съда въпроси.

22. Във всеки случай според Комисията, както и според италианското и испанското правителство, първите три въпроса са недопустими, доколкото се отнасят до национални разпоредби, които са неприложими в рамките на споровете по главното производство. Според Комисията същото важи за четвъртия въпрос с мотива, че не става дума за практика, целяща да се получат предимства въз основа на общностното право, тъй като в настоящия случай тези предимства произтичат единствено от вътрешното право, така че общностният принцип за забрана на злоупотребата с право не е приложим.

23. Накрая се повдига въпросът за изключителното правомощие на Комисията да се произнася по съвместимостта на държавните помощи с общия пазар. Така според Комисията вторият въпрос също е недопустим.

Б — *Преценка на допустимостта на поставените въпроси*

24. В самото начало отбелязвам, че са налице значителни проблеми, свързани с допустимостта на отправените към Съда преюдициалните запитвания в рамките на настоящото производство.

25. Най-напред сбитата формулировка на актовете за преюдициално запитване не позволява да се разберат нито подробности за разглеждания национален режим,

6 — В приложение към призовката за откритото съдебно заседание страните са приканени по време на устните състезания да се съсредоточат върху въпроса дали и съответно при какви условия освобождаване от данък като разглежданото в главното производство може да представлява държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО. Към италианското правителство е отправен и въпрос относно аспекта на спора, свързан със съществуващите помощи.

нито фактите по главното производство. Предоставената от запитващата юрисдикция информация и различните материали, включени в преписката от представилите становища страни, предизвикват по-скоро объркване относно съдържанието на националното право в тази област. Освен това на Съда не са предоставени точни данни относно облагането на други видове дружества, освен кооперативните дружества, въпреки че тези данни са абсолютно необходими, за да може да се прецени сравнимостта на положенията, заложена в понятията за предимство и селективност, които са определящи елементи на понятието за държавна помощ.

26. На второ място, още по-несигурно изглежда наличието на връзка между правото на Съюза и делата, с които е сезирана запитващата юрисдикция. С оглед на предмета и естеството на споровете по главното производство е трудно да се разбере напълно по какъв начин отговорът на Съда би могъл да е от полза за решаването на споровете, висящи пред запитващата юрисдикция. Всъщност тези дела засягат валидността на извършените от данъчната администрация проверки, докато въпросите се отнасят до евентуалното квалифициране на данъчните предимства с оглед на член 87 ЕО. От друга страна, следва да отбележа, че Paint Graphos уточнява, че висящите производства се отнасят до разпоредбите относно проверката на печалбите, а не до естеството или съвместимостта на данъчните ставки с разпоредбите на общностното право.

27. Впрочем, що се отнася до случая на г-н Franchetto, следва да се констатира, че предметът на разглеждания спор не цели облагането на засегнатото кооперативно дружество, а облагането на г-н Franchetto в лично качество. Противно на твърдяното в преюдициалното запитване, кооперативното дружество, в което г-н Franchetto е съдружник, не представлява работническа кооперация като посочените в член 11 от ДПР № 601/1973, а риболовна кооперация, регламентирана в член 10 от посочения ДПР — разпоредба, чийто обхват не е изяснен от запитващата юрисдикция.

28. На трето място, националната юрисдикция отправя запитване относно проблема за пропорционалността на националните мерки по отношение на възложените на кооперативното дружество цели, които изглежда са определени в националния правов ред. Разглеждането на критериите, свързани с баланса между интересите, защитени от националните данъчни мерки и нарушенията на конкуренцията препраща към разглеждането на съвместимостта на евентуалните държавни помощи с общия пазар.

29. На четвърто място, що се отнася до третия въпрос, той представлява по-скоро размисъл или коментар, който не може да се разглежда като отделен въпрос.

30. Накрая следва да посоча, че четвъртият поставен въпрос се вписва само в рамките на националното право и следователно Съдът не е компетентен да му отговори. Всъщност запитващата юрисдикция иска да бъде установена връзката между използването на правно-организационната форма на кооперативното дружество и осъществяването на данъчни икономии.

31. Предвид така посочените трудности следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика отказът на Съда да се произнесе по поставен от национална юрисдикция преюдициален въпрос е възможен, когато е явно, че поисканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси [7].

32. Всъщност запитващата юрисдикция е длъжна да посочи точните причини, поради които тя иска да бъде установено тълкуването и валидността на определени разпоредби на правото на Съюза. Така Съдът вече е постановил, че е абсолютно необходимо националната юрисдикция да даде поне обяснения относно причините за избора на общностните разпоредби, за чието тълкуване или валидност тя отправя запитване, и относно връзката, която тя намира между тези разпоредби и приложимата към спора национална правна уредба [8].

33. Освен това Съдът не е компетентен да се произнася по въпроса за съвместимостта на национална мярка с правото на Съюза [9]. Той не може да се произнася и по съвместимостта на държавна помощ или схема за помощи с общия пазар, тъй като преценката на тази съвместимост е от изключителната компетентност на Комисията, която действа под контрола на Съда на Съюза [10]. Съдът не е компетентен и да преценява фактите по главното производство или да прилага спрямо национални мерки или положения нормите на Съюза, тъй като тези въпроси са от изключителната компетентност на националната юрисдикция [11].

34. Следователно с оглед на всичко посочено по-горе поставените на Съда въпроси следва да бъдат обявени за изцяло недопустими.

35. Все пак, ако Съдът прецени, че не би могъл да следва това толкова радикално предложение, предлагам той да съсредоточи своя анализ върху първия преюдициален въпрос.

36. В това отношение изглежда, че Corte suprema di cassazione се основава върху хипотеза, според която макар разглежданите кооперативни дружества да имат право на освобождаване от данък, тези дружества не могат да се ползват от разглежданите предимства, тъй като те представляват незаконосъобразни държавни помощи.

7 — Решение от 16 юли 1992 г. по дело Lourenço Dias (C-343/90, Recueil, стр. I-4673, точка 20), както и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Filipiak (C-314/08, Сборник, стр. I-11049, точка 42 и цитираната съдебна практика).

8 — Решение от 9 март 2000 г. по дело EKW и Wein & Co (C-437/97, Recueil, стр. I-1157, точка 52).

9 — Вж. по-специално Решение от 26 януари 2010 г. по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Сборник, стр. I-635, точка 23 и цитираната съдебна практика).

10 — Вж. Решение от 23 март 2006 г. по дело Enirisorse (C-237/04, Recueil, стр. I-2843, точка 23).

11 — Вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, Recueil, стр. I-2941, точка 69 и цитираната съдебна практика).

37. Следователно със своето преюдициално запитване, и по-специално с първия си преюдициален въпрос националната юрисдикция иска от Съда да извърши анализ на съвместимостта с правото на Съюза на разпоредбите на националния данъчен режим относно кооперативните дружества. В това отношение тя предоставя обстойни разсъждения относно развитието на италианското данъчно право в тази област, които в по-голямата си част са неприложими към споровете по главното производство, като също така се позовава както на практиката на Съда, така и на различни известия на Комисията относно прилагането на установените за държавните помощи правила към националните данъчни мерки.

38. Въпреки че съгласно член 234 ЕО при отговора на преюдициален въпрос Съдът не е компетентен да се произнася по тълкуването на разпоредби от вътрешното право [12], той може да предостави на запитващата юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да ѝ позволят да прецени съответствието на национална мярка с това право, за да постанови решение по делото, с което е сезирана [13]. В областта на държавните помощи той може по-конкретно да даде на запитващия съд насоки за тълкуване, които да му позволят да определи дали дадена национална мярка може да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на правото на Съюза [14].

39. В настоящия случай, предвид предоставените от запитващата юрисдикция правни и фактически елементи, ми се струва правилно да се приеме, че Съдът разполага с минимума от информация, за да може да се произнесе частично по преюдициалното запитване, като същевременно преформулира първия поставен въпрос [15] в смисъл, че от Съда се иска да се произнесе по критериите на понятието за държавна помощ с оглед на разглежданията данъчен режим. След това разглеждане и съобразно дадените от Съда насоки запитващата юрисдикция следва да реши дали евентуалното данъчно предимство, предвидено за кооперативните дружества, може да представлява държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.

40. От друга страна, при преформулирането Съдът следва да се ограничи до националните разпоредби, приложими към споровете по главното производство. Тъй като и в трите акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция потвърждава, че се разглеждат трудовопроизводителните кооперации, предлагам анализът на първия преюдициален въпрос да се ограничи до член 11 от ДПР № 601/1973.

41. Накрая следва да отбележа, че Съдът изрично посочва, че както изтъква Комисията, националните юрисдикции могат

12 — Решение от 26 септември 1996 г. по дело Allain (C-341/94, Recueil, стр. I-4631, точка 11).

13 — Вж. Решение по дело Enirisorse (точка 24) и Решение по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales (точка 23), посочени по-горе.

14 — Вж. Решение от 10 юни 2010 г. по дело Fallimento Traghetti del Mediterraneo (C-140/09, Сборник, стр. I-5243, точка 24 и цитираната съдебна практика).

15 — Решение от 8 март 2007 г. по дело Campina (C-45/06, Сборник, стр. I-2089, точка 30), Решение от 23 септември 2008 г. по дело Bartsch (C-427/06, Сборник, стр. I-7245, точка 31) и Решение от 5 март 2009 г. по дело Kattner Stahlbau (C-350/07, Сборник, стр. I-1513, точка 24).

да тълкуват понятието за държавна помощ [16]. Следователно, щом националната юрисдикция изразява съмнение относно тълкуването на това понятие, тя е оправомощена да сезира Съда. Сътрудничеството между националните юрисдикции и Съда обаче не може да води до заобикаляне на баланса на правомощията, предоставени на институциите на Съюза. При разглеждането на съвместимостта ролята на националния съд остава допълваща спрямо възможността за намеса на Комисията.

V — Предварителни бележки относно кооперативните дружества

А — *По отношение на характеристиките на кооперативните дружества и тяхното данъчно третиране*

42. Кооперативните дружества са обединения на физически или юридически лица, при които подборът intuitu personae е силно изразен и които се подчиняват на специфични принципи на работа, като например демократичните принципи относно структурата и контрола и справедливото разпределение на нетната печалба за финансовата година [17].

43. Спецификата на кооперативните дружества се илюстрира чрез понятието за взаимоспомагателно предимство, което може да бъде осъществено посредством две отделни техники, а именно техниката на непосредственото предимство или на отложеното предимство, тоест комисиона. Освен това при кооперативните дружества е възможно да се направи разграничение между дохода, реализиран посредством дейностите, извършвани с участието на съдружниците, и тази, реализирана посредством търговията с трети лица [18].

44. В рамките на дейностите на кооперативните дружества, извършвани с участието на съдружниците в тях, доходите се разпределят между съдружниците на два етапа. Непосредственото предимство се реализира чрез възнаграждение, свързано с платената цена или чрез отстъпката при придобиване на имущество от съдружник. Отложеното предимство се осъществява чрез комисиона, която представлява сума, периодично разпределяна от дружеството на неговите съдружници, пропорционално на участието в кооперацията и записания капитал.

45. Данъчната система, предвидена за кооперативните дружества, е тясно свързана със структурата на техния капитал и с икономическата система, която стои в основата ѝ. Следователно може да се направи

16 — Решение от 22 март 1977 г. по дело Steinike & Weinlig (78/76, Recueil, стр. 595, точка 14), Решение от 21 ноември 1991 г. по дело Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Recueil, стр. I-5505, точка 10), Решение от 11 юли 1996 г. по дело SFEI и др. (C-39/94, Recueil, стр. I-3547, точка 49), както и Решение от 5 октомври 2006 г. по дело Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Recueil, стр. I-9957, точка 39).

17 — *Cathiard*, C. La société coopérative européenne — La semaine juridique. Entreprise et affaires, № 1, 2009, p. 34—50.

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

изводът, че тези дружества функционират в собствен правен и икономически контекст.

46. Сложният въпрос относно данъчното третиране на доходите на кооперативните дружества се илюстрира чрез разнообразието на приетите в различните държави членки разрешения [19]. Така в правната доктрина се отбелязва, че тази данъчна „разнородност“ отразява тяхната гражданска „разнородност“ и изглежда необходима за постигането на целите, които въпреки развитието на конкурентоспособността на кооперативните дружества остават различни в сравнение с тези на дружествата със стопанска цел [20].

47. Така в определени национални режими спрямо кооперативните дружества се прилагат общите норми на корпоративното данъчно облагане [21]. Други държави членки прилагат метод на освобождаване, който се изразява, от една страна, в системата на „прозрачност“, основана на приемането на реализираните от кооперацията резултати за реализирани от съдружниците, и от друга страна, чрез освобождаване единствено на резултатите от сделките, извършени с участието на съдружниците, които са задължени да платят в лично качество данък върху разпределените доходи [22]. Определени национални режими позволяват приспадане на комисионата от облагаемата данъчна основа [23]. На последно място, съществува възможност разпределените на съдружниците печалби да се третират като дивиденти, като същевременно спрямо тях се прилага по-ниска данъчна ставка [24].

48. Често облагането на кооперативните дружества е свързано със задължението за спазване на типично за кооперациите поведение. При неизпълнение на това изискване те претърпяват сериозни данъчни последици. Така невинаги е възможно да се определят разликите между принципите, които ръководят облагането на кооперативните дружества, в сравнение с данъчното облагане на капиталовите дружества като цяло, за да може да се установи дали тези различия се дължат на целта кооперациите да се поставят в по-благоприятно положение или на тяхното специфично естество [25].

49. В Италия трудово-производителните кооперации се развиват, от една страна, като форма на сътрудничество между занаятчиите — първата е създадена

19 — За представяне на данъчното облагане на кооперациите в държавите членки на Европейския съюз по времето, когато той се състои от дванадесет държави членки, вж. *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, p. 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), p. 51—79. Авторът включва в тази група Ирландия и по-голямата част от кооперациите в Австрия и в Гърция.

22 — *Alguacil Marí*, M. P. в цит. съч. включва в тази група по-специално Португалската република, що се отнася до потребителските кооперации, Федерална република Германия и Република Гърция по отношение селскостопанските кооперации и Италианската република, що се отнася до селскостопанските и риболовните кооперации.

23 — *Alguacil Marí*, M. P. в цит. съч. посочва по-специално Федерална република Германия, Кралство Дания, Република Финландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия.

24 — *Alguacil Marí*, M. P. в цит. съч. включва в тази група по-специално Португалската република и Кралство Испания.

25 — Вж. *Mannio*, L. Osuuskunnat ja verotus, Edita, Helsinki, 2004, p. 73.

през 1855 г. между производителите на стъкло в Altare — и от друга страна, като организационна форма, която обединява работници, извършващи неквалифициран физически труд. Вторият вид трудово-производителни кооперации се създават — първата от тях през 1883 г. в Равена — с цел да подобрят достъпа на съдружниците, засегнати от структурна или сезонна безработица, до работни места, първоначално най-вече в строителството, но впоследствие и в различни други отрасли. В това отношение следва да отбележа, че в Италия съществува разделение между трудово-производителните кооперации в селското стопанство, и дори в риболова, и другите трудово-производителни кооперации [26].

50. В конкретния случай от акта за преюдициално запитване става ясно, че що се отнася до разпоредбите на италианския правов ред, приложими, към момента на настъпване на фактите по главното производство, кооперативните предприятия се ползват от пълно или частично освобождаване от редица данъци, за да се постигне специфичната икономическа цел, призната в член 45 от италианската конституция поради социалната функция и взаимоспомагателното естество на кооперацията.

51. Следва да се посочи, че съгласно член 26 от Законодателен декрет № 1557 на временния държавен глава от 14 декември 1947 г. (наричан по-нататък „законът Basevi“), условието за взаимно подпомагане се счита за изпълнено, ако в устава на кооперативното дружество са включени следните клаузи. На първо място, забрана за разпределяне на дивиденти, надвишаващи размера на законната лихва, приложена към действително внесения капитал, на второ място — забрана за разпределяне на резерва между съдружниците по време на съществуването на дружеството, на трето място, в случай на прекратяване на дружеството — прехвърляне на цялото имущество, без внесения капитал и евентуалните дивиденти, за обществено полезни цели с взаимоспомагателен характер.

52. Както подчертава запитващата юрисдикция, трудово-производителните кооперации се характеризират с ролята на съдружниците — предприемачи или работници и служители. В посочените кооперации, както в настоящия случай, членовете упражняват своята собствена професионална дейност в рамките на кооперацията и произведеният в резултат на техния труд излишък може да бъде преразпределен като допълнително възнаграждение [27].

53. Съгласно информацията, предоставена от страните, представили становища в рамките на настоящото производство, облагаемата основа на кооперативното

26 — Относно историческото развитие на трудово-производителните кооперации в Италия вж. *Klingberg*, W., цит. съч., стр. 21—27. Приетото през 1911 г. законодателство предвижда специален режим относно разпределението на излишъка на трудово-производителните кооперации, които желаят да участват в изграждането на обществената инфраструктура. Пак там, стр. 123 и 124.

27 — Според Stracke целта на трудово-производителните кооперации, които са характерни за държавите членки от Южна Европа, е да се подобри достъпът на съдружниците до работни места. Тяхното специфично данъчно третиране подпомага дълготрайността на тези кооперации чрез натрупването на общ кооперативен капитал. Вж. *Stracke*, B., цит. съч., стр. 46.

дружество се определя по същия начин, както облагаемата основа на дружество, което не е кооперативно. По принцип става въпрос за размера на нетната печалба, която предприятието е реализирало. Следва да се добави, че от преписката е видно, че всички дружества имат право да приспаднат изплатените възнаграждения от облагаемите си доходи.

54. Накрая следва да отбележа, че освен повдигнатите от преюдициалното запитване проблеми, облагането на кооперативните дружества е обсъдено от страните в по-широк контекст от свързания с освобождаването съгласно член 11 от ДПР № 601/1973. Преди всичко изглежда, че Комисията изменя позицията си в съдебното заседание в сравнение с писменото си становище, като повдига въпроса относно липсата на облагане на неделимите резерви на кооперативните дружества в италианското право.

55. В това отношение считам, че що се отнася до трудово-производителните кооперации, този въпрос има значение само доколкото съответната кооперация не е могла да се ползва от разглежданото в главното производство освобождаване от данъци. Следователно предметът на преценката на Съда трябва според мен да се ограничи до въпроса дали посоченото в член 11 от ДПР № 601/1973 освобождаване на трудово-производителните кооперации може да изпълни критериите на понятието за държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.

Б — *Относно член 11 от ДПР № 601/1973*

56. Съгласно член 11, параграф 1 от ДПР № 601/1973 доходите на дружествата се освобождават, когато размерът на възнагражденията не е по-нисък от 60 % от общия размер на всички други разходи, с изключение на тези за суровини и доставки. Следователно това освобождаване е подчинено на възможността да се определи отношението между приноса на положения от съдружниците труд и приноса на другите производствени фактори — като капитала и труда на трети лица — включително общите разходи и разходите за имущество и оборудване. Определянето на този параметър позволява да се осъществи контрол върху действително изплатените възнаграждения и общия размер на всички други разходи, направени от кооперативното дружество [28]. В случай че размерът на възнагражденията е между 60 % и 40 %, посочените данъци се намаляват наполовина [29].

57. Освен това предвиденото в член 11, параграф 1 от ДПР № 601/1973 данъчно облекчение се прилага само когато дружествата отговарят на условията, посочени в член 23 от посочения по-горе закон Basevi.

28 — *Stillitani*, G. La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali, Sistema Leggi d'Italia, Dottrina, 2008. Вж. също *Stracke*, B., цит. съч., p. 180 и 181.

29 — Математически това съответства на освобождаване на 50 % от доходите.

58. Член 11, параграф 3 от ДПР № 601/1973 предвижда приспадане от дохода на дружеството на сумите, изплатени на членовете — работници и служители, като добавка към заплатите им до размера на текущото им възнаграждение, увеличено с 20 %, тъй като този размер може да се сравни с комисиона, а именно с отложеното предимство на взаимното подпомагане, което се предоставя на съдружниците. В италианската доктрина се отбелязва, че това приспадане не въвежда дерогация по отношение на общия режим на облагане на търговските дружества и образувания [30].

59. Според мен посочената разпоредба по-скоро ограничава възможността излишъкът на кооперативното дружество да се разпредели между съдружниците под формата на добавки към възнаграждението, които се приспадат от облагаемия доход на дружеството.

60. Както уточнява италианското правителство в хода на съдебното заседание, съдружниците получават възнаграждение за труда, предоставен на дружеството, и този доход подлежи на облагане с прогресивен данък върху дохода. Сумите, изплатени на членовете като добавка към възнаграждението им, се приспадат при облагането като доходи, равностойни на доходи от трудово правоотношение. Всъщност за тези суми се облагат съдружниците — работници или служители [31].

30 — *Pistolesi*, F. Le agevolazioni fiscali per le cooperative — TributImpresa № 3/2005.

31 — От член 50 на Единния текст относно преките данъци (Testo Unico del 22/12/1986, № 917) е видно, че получените от членовете на трудово-производителните кооперации възнаграждения до размера на текущото им възнаграждение, увеличено с 20 %, се приравняват на доходи от трудово правоотношение.

VI — Относно квалификацията на данъчния режим като държавна помощ

A — *Относно общите критерии за държавна помощ*

61. Понятието за държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО включва не само положителни престации като субсидиите, но също и всякакви мерки, които под най-различни форми облекчават разходите, които обикновено са в тежест на бюджета на предприятията, и поради това без да бъдат субсидии в тесен смисъл на думата, са от същото естество и имат еднакви последици [32].

62. От това следва, че мярка, с която публичните органи освобождават от данъци определени предприятия, което макар да се състои в предоставяне на държавни средства, поставя ползвателите в по-изгодно финансово положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО [33].

32 — Решение от 8 ноември 2001 г. по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, стр. I-8365, точка 38), Решение от 20 ноември 2003 г. по дело GEMO (C-126/01, Recueil, стр. I-13769, точка 28 и цитираната съдебна практика), Решение от 15 юли 2004 г. по дело Испания/Комисия (C-501/00, Recueil, стр. I-6717, точка 90 и цитираната съдебна практика), Решение от 15 декември 2005 г. по дело Италия/Комисия (C-66/02, Recueil, стр. I-10901, точка 77), както и Решение от 22 юни 2006 г. по дело Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, Recueil, стр. I-5479, точка 86).

33 — Решение от 15 март 1994 г. по дело Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, стр. I-877, точка 14) и Решение по дело Италия/Комисия, посочено по-горе (точка 78).

63. Що се отнася до кооперативните дружества, както е видно от Известие на Комисията от 23 февруари 2004 г. [34], някои държави членки, сред които Италианската република, преценяват, че ограниченията, заложени в специфичното естество на кооперативния капитал, изискват специално данъчно третиране. Затова Комисията приканва държавите членки да спазват принципа, че данъчната закрила или предимства, предоставени на конкретен вид образувания, трябва да бъдат пропорционални на правните ограничения, добавената социална стойност или присъщите за тази правно-организационна форма ограничения и не трябва да водят до нелоялна конкуренция.

64. Съдът неоднократно постановява, че преследваната от държавните мерки цел не е достатъчна, за да се избегне по принцип квалифицирането им като „помощи“ по смисъла на член 87 ЕО [35]. Всъщност член 87, параграф 1 ЕО не разграничава държавните мерки според причините или целите им, а ги определя според техните резултати [36].

65. Прилагането на този доста прост подход предизвиква трудности в контекста на облагането на предприятия с различни правно-организационни форми. Що се отнася до малките и средните предприятия, подобни като цяло дейности могат да бъдат упражнявани под формата на персонално дружество [37], капиталово дружество със стопанска цел [38], кооперативно дружество или пък като едноличен търговец, който не е юридическо лице.

66. В това отношение считам, че макар като цяло типологията на правно-организационните форми на предприятията да е сравнима в различните държави членки, съществуват съществени различия, които засягат по-специално понятието за правосубектност, дори за правоспособност [39] на предприятията.

67. Данъчното облагане на различни правно-организационни форми може да се основава на класическия принцип на двойното данъчно облагане и в този случай за реализирания от стопанската дейност доход се облага както предприятието, така и собственикът. За сметка на това, при системите на еднократно облагане, за всички доходи от такава дейност се облага или предприятието, като разпределените между съдружниците доходи се освобождават от данъка, или съдружниците, като в този случай не се облага предприятието.

34 — Известие на Комисията до Съвета, Европейския парламент, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите относно насърчаването на кооперативните дружества в Европа, COM(2004) 18 окончателен.

35 — Решение от 22 декември 2008 г. по дело British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, Сборник, стр. I-10505, точка 84 и цитираната съдебна практика).

36 — Решение по дело British Aggregates/ Комисия, посочено по-горе (точка 85).

37 — Събирателното дружество, командитно дружество.

38 — Дружество с ограничена отговорност или акционерно дружество.

39 — Италианското право изглежда прави разграничение между „soggettività giuridica“ и „personalità giuridica“. Вж. *Magrini*, P.P. Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen. Sellier European Law Publishers. Munich, 2004, p. 8.

Очевидно съществуват няколко варианта, които обединяват определени характеристики на тези модели.

68. Така при определянето на ключовите понятия за предимство и селективност в контекста на избора, направен от националния законодател при приемането на данъчноправните норми, е налице определена опасност от привидна концептуална яснота, която в действителност може да направи анализа на разглежданите проблеми по-неясен.

69. Преди всичко бих искал да добавя, че наличието на основание, свързано с естеството или общата структура на данъчната система, изглежда релевантно както по отношение на разглеждането на понятието за предимство, така и за селективност.

70. Всъщност в двата случая става въпрос за разглеждането на различно третиране, установено в рамките на данъчната система, спрямо едно хипотетично положение, при което не е налице такова третиране, включително за оценката на обхвата и причините за този избор на националния законодател. За да бъде по-кратко моето представяне, реших да подходя към проблема за наличието на предимство по-скоро от формална гледна точка и да обсъдя характеристиките, които сами по себе си също биха могли да поставят под въпрос наличието на икономическо предимство в контекста на понятието за селективност.

Б — *Относно предимството*

71. Следва да се констатира, че предимството по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО е налице само когато мярката предвижда данъчно облекчение в сравнение с нормалното положение, предвидено в данъчната система. Следователно основното понятие при определянето на предимството в рамките на данъчния режим е това за обща система на облагане [40].

72. В този контекст, за да се определи дали става въпрос за предимство, следва да се идентифицира общото равнище на облагане на юридическите лица в дадена национална данъчна система. Тъй като това е особено сложно за определяне, следва да се сравни положението на предприятието бенефициер спрямо други предприятия, които се намират в подобно фактическо и правно положение с оглед на преследваната със съответната мярка цел [41].

73. Освен това следва да се разграничават в концептуално отношение чистото предимство и действителното предимство. Всъщност въпреки идентифицирането на определен вид предимство, например под формата на данъчно облекчение, следва да се разгледа дали то не е средство да се изключи приложението на една данъчна

40 — *Rossi-Macanico*, P. The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures — EC tax review, vol. 16, 2007, № 2, p. 91.

41 — Вж. в този смисъл Решение по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, посочено по-горе (точка 41), Решение от 29 април 2004 г. по дело GIL Insurance и др. (C-308/01, Recueil, стр. I-4777, точка 68 и цитираната съдебна практика), както и Решение от 3 март 2005 г. по дело Heiser (C-172/03, Recueil, стр. I-1627, точка 40).

разпоредба в полза на друга. Например едно данъчно освобождаване може да насочи облагането на определена дейност към друг режим [42]. Данъчното облекчение може да бъде балансирано или оправдано и от задълженията, които произтичат от правната структура на определен вид юридически лица, което премахва характера на предимство в икономически смисъл [43].

74. В конкретния случай член 11, параграф 1 от ДПР № 601/1973 изцяло или частично освобождава облагаемия доход на трудово-производителна кооперация в зависимост от значението на положения от съдружниците труд при създаването на икономическата стойност в рамките на дейностите на посоченото дружество. Обхватът на освобождаването се определя приблизително. Горепосочената разпоредба не урежда възможността за приспадане на възнагражденията на съдружниците, които трябва да бъдат действително изплатени, тъй като тази възможност за приспадане произтича от общите разпоредби, уреждащи изчисляването на облагаемия доход на юридическите лица.

75. Следователно, ако Съдът избере формален подход, въпросното освобождаване несъмнено представлява предимство. Облагаемата печалба на засегнатите кооперативни дружества се освобождава като дерогация от правилото, общоприложимо към юридическите лица.

76. Все пак се питам дали подобен формален подход е обоснован от гледна точка на анализа на икономическите последици на разглежданата разпоредба.

77. Всъщност е очевидно, че прилагането на единни правила към различните правно-организационни форми на дружествата остава невъзможно, без да се правят произволни презумпции относно облагането на стопанските фактори, които допринасят за формирането на дохода. В рамките на данъчната си политика държавите членки разполагат със значителна свобода на преценка относно избора и обхвата на облагането на производствените фактори [44].

42 — Изглежда, че такъв е случаят на предвиденото в член 10 от ДПР № 601/1973 освобождаване по отношение на селскостопанските дейности. Всъщност, както става ясно от писменото становище на Paint Graphos, съгласно общите правила за определяне на корпоративния данък действителният доход на кооперативните дружества се облага изцяло. Следователно земеделският стопанин, който внася своята продукция в кооперацията, продължава да подлежи на облагане с ДДФЛ въз основа на кадастралния доход, поради простия факт, че притежава земеделска земя както всеки друг земеделски стопанин, и освен това кооперацията — а чрез нея съдружникът — подлежат на облагане с корпоративен данък за доходите от преработката, продажбата и т.н. на своята продукция, докато независимият земеделски стопанин не плаща никакъв данък върху този вид доходи. Следователно функцията на разглежданото освобождаване е да възстанови равновесието за това неравно третиране, което — ако не бъде поправено — напълно би обезкуражило използването на правно-организационната форма на кооперацията като средство за сдружаване на земеделските стопани. Освен това считам, че данъчното облагане на персоналните дружества често е ръководено от посочения по-горе принцип на прозрачност, според който дружеството се освобождава от данъчно облагане, но съдружниците се облагат за неговите доходи, независимо дали доходът е разпределен между тях.

43 — *Rossi-Macanico*, P., цит. съч., стр. 92 и 93. Авторът установява, че различията, включени в логиката на данъчната система, не са изключения и следователно не представляват предимства, които трябва да се обосновават.

44 — Според мен тази свобода на преценка е налице например по отношение на квалифицирането на определени части от доходите на собственика/съдружника в предприятие като трудов доход или доход от капитал или по отношение на приемането на различни таблици за изчисляване на данъка.

78. Същевременно мисля, че в икономически смисъл предвиденото в член 11, параграф 1 от ДПР № 601/1973 освобождаване не представлява предимство по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО. Всъщност от преписката по делото е видно, че освен няколко изключения, не е предвидено общата система на облагане на юридическите лица да се прилага спрямо дружествата, подчинени на принципа на взаимното подпомагане. Струва ми се, че когато общите правила за облагане на юридическите лица се прилагат спрямо кооперативните дружества, целта на тези правила е да уредят елементите, релевантни за определянето на облагаемата основа и за изчисляването на облагаемия доход. Окончателното облагане обаче се урежда от дерогиращи разпоредби, които се прилагат било спрямо всички кооперации, било спрямо определени видове кооперации или кооперации в определени отрасли. Така общият режим като цяло се прилага към дадено кооперативно дружество само когато това дружество не отговаря на критериите, произтичащи от стриктните разпоредби относно неговия взаимоспомагателен характер, или с други думи когато не действа по характерния за кооперациите начин.

B — *Относно селективността*

79. Член 87, параграф 1 ЕО забранява държавните помощи, които поставят „в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки“, тоест селективните помощи. За да се прецени селективността на дадена мярка, следва да се разгледа дали в рамките на даден правен режим тази мярка представлява предимство за определени предприятия в сравнение с други, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение [45]. Условието за селективност е определящо за понятието за държавна помощ [46].

80. Въпреки много богатата съдебна практика не е установена единна квалификация на понятието за селективност, по-специално що се отнася до данъчните мерки.

81. Както е видно от известията на Комисията, фактът, че някои предприятия или някои отрасли се ползват повече от други от някои от тези данъчни мерки, не означава непременно, че те попадат в приложното поле на правилата на конкуренцията в областта на държавните помощи [47]. За сметка на това, мерките могат да се окажат селективни, без да бъдат формално

45 — Вж. Решение по дело British Aggregates/Комисия, посочено по-горе (точка 82).

46 — Решение от 6 септември 2006 г. по дело Португалия/Комисия (C-88/03, Recueil, стр. I-7115, точка 54).

47 — Известие на Комисията от 10 декември 1998 г. за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества (ОВ C 384, стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 3, стр. 151, точка 14): „Така мерките, предназначени да намалят данъчното облагане на труда за всички дружества, имат относително по-голям ефект върху промишлените отрасли със силна интензивност на работна сила, отколкото промишлените отрасли, интензивно използващи капитали, без непременно да представляват държавна помощ. По същия начин данъчните стимули за инвестиране в опазване на околната среда, научно-изследователска и развойна дейност или обучение облагодетелстват само дружествата, които извършват такива инвестиции, но отново не представляват непременно държавна помощ“.

ограничени до определени отрасли [48]. Така мерки, които могат да бъдат приети във всички отрасли, могат въпреки това да бъдат определени като селективни, когато условията за ползване на тези мерки на практика ограничават броя на потенциалните бенефициери [49].

82. Всъщност съгласно съдебната практика, от една страна, помощите под формата на програма за помощи могат да засягат цял стопански отрасъл и въпреки това да попадат в обхвата на член 92, параграф 1 от Договора (понастоящем след изменение член 87, параграф 1 ЕО), и от друга страна, мярка, която е предназначена да освободи частично предприятията от конкретен промишлен отрасъл от паричните разходи, произтичащи от нормалното прилагане на общата система за социално осигуряване, без това освобождаване да е обосновано от естеството или структурата на тази система, следва да се счита за помощ [50].

83. Според текста на член 87, параграф 1 ЕО помощите, които поставят в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки, са несъвместими с общия пазар. В Договора обаче не е предвидено нищо, що се отнася до критерия за правно-организационната форма на юридическото лице.

84. Наистина прибягването до определен вид юридическо лице може да е характерно за определен отрасъл или за определено предприятие. В този случай критериите за формата на юридическото лице и критериите на Договора, според който се забраняват мерките, поставящи в по-благоприятно положение определени предприятия или определени отрасли, се сливат или поскоро се основават едни на други [51].

85. По дело Cassa di Risparmio di Firenze и др. [52] Комисията поддържа, че като дава предимство на определени предприятия в зависимост от тяхната правно-организационна форма (фондации или публичноправни юридически лица), както и на някои конкретни отрасли (образование, обществено здравеопазване и др.), в които те извършват дейност, националното законодателство на пръв поглед отговаря на критерия за селективност.

86. Съдът отбелязва, че разглежданата мярка не се прилага към всички икономически оператори. Следователно тя не може да се счита за обща мярка на данъчната или икономическата политика [53], като се има предвид, че съответното данъчно предимство се предоставя в зависимост от правно-организационната форма на предприятието, публичноправното юридическо лице или фондацията и от отраслите, в които това предприятие извършва своята дейност. Съдът уточнява, че дерогацията не се основава на логиката на мярката или техниката на облагане, а е резултат

48 — Вж. Решение 2003/755/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 година относно схемата на помощ, въведена от Белгия, в полза на изградени в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, стр. 25).

49 — Доклад за изпълнението на известието на Комисията относно прилагането на правилата за държавни помощи към мерките за пряко данъчно облагане на предприятията.

50 — Решение от 17 юни 1999 г. по дело Белгия/Комисия (C-75/97, Recueil, стр. I-3671, точка 33).

51 — Например съществуват правно-организационни форми на юридически лица, които са ограничени и специфични за определени стопански отрасли като банковия и застрахователния сектор. Вж. точка 20 от Известие на Комисията от 10 декември 1998 г.

52 — Решение от 10 януари 2006 г. (C-222/04, Recueil, стр. I-289).

53 — Пак там (точка 135).

от целта на националния законодател да постави в по-благоприятно финансово положение правните субекти, които имат обществени заслуги [54].

87. Такъв подход, свързан с правно-организационна форма на дадено предприятие, не следва да се счита за правило без изключения. От това правя извода, че данъчните мерки, приспособени към формата и структурата на юридическото лице, могат да бъдат квалифицирани като неселективни, доколкото са обосновани от естеството и структурата на системата.

88. Всъщност понятието за държавна помощ се тълкува от Съда в смисъл, че то не се отнася до мерки, въвеждащи разграничение между предприятията в областта на финансовите тежести, когато това разграничение е резултат от естеството или структурата на системата на разглежданите тежести [55]. В този случай може да се изключи квалификацията като държавна помощ.

89. Що се отнася до областта на данъчното облагане, съгласно съдебната практика мярка, която предвижда изключения от прилагането на общата система за данъчно облагане, може да бъде оправдана от естеството и общата структура на данъчната система, ако съответната държава членка може да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководни принципи на нейната данъчна система. В това отношение трябва да се разграничават, от една страна, целите, поставени на конкретен данъчен режим и които са външни за него, и от друга страна — вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на тези цели [56].

90. В своята практика Комисията приема обосноваването с естеството и структурата на системата в случая на облагане с прогресивен данък, на необлагане, когато не е налице печалба, и на особено третиране на организациите с нестопанска цел [57]. Такъв е и случаят със земеделските земи, които се ползват от освобождаване от данък или от данъчни облекчения по отношение на общия режим на поземлен данък [58]. Така предимството е обосновано от специфичната роля на земите в селскостопанското производство.

91. Съдът приема обосноваване с естеството и структурата на националната система на облагане на застраховането в специфичния контекст на прилагането на по-висока данъчна ставка към определена част от застрахователните договори, предварително обложени с нормалната ставка [59].

54 — Пак там (точка 137).

55 — Вж. Решение по дело British Aggregates/Комисия, посочено по-горе (точка 83).

56 — Решение по дело Португалия/Комисия, посочено по-горе (точка 81).

57 — Известие на Комисията от 10 декември 1998 г. (точки 24—27).

58 — Решение № 20/2000 (Нидерландия) и № 53/99 (Дания), достъпни на уебсайта на генералния секретариат на Комисията: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Решение по дело GIL Insurance и др., посочено по-горе.

92. Същевременно затруднението при критерия, свързан с естеството или структурата на системата, произтича от факта, че когато Съдът счете, че мярката се различава от общата национална данъчна система, тази мярка се квалифицира като селективна. В такъв случай тази съдебна практика води до статукво, при което никоя мярка не може да се квалифицира като обоснована от естеството или структурата на системата [60].

93. Всъщност важни в това отношение са не целите на мярката, а логиката, вътрешноприсъща на националната данъчна система.

94. Член 11 от ДПР № 601/1973 представлява сложна мярка, която обхваща няколко данъчни решения, целящи да въведат специфично данъчно третиране за трудово-производителните кооперации [61].

95. Макар на пръв поглед да изглежда, че е налице дерогация, не се налага непременно заключението, че данъчните предимства, предназначени за трудово-производителните кооперации, имат селективен характер. Напротив, струва ми се, че като се има предвид многопластовият характер на посочените дружества, а именно многообразието на отрасли, в които те могат да развиват дейност, по селективното естество на въпросната мярка може да се спори. При всички случаи, ако се предположи, че системата на данъчно освобождаване на посочените дружества има a priori селективен характер, той може да се обоснове от структурата и естеството на системата.

96. В това отношение отбелязвам, че от съдебната практика [62] следва, че условието за селективност е изпълнено, когато дадена мярка предоставя предимство на определени предприятия в сравнение с други, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение, дори когато помощите засягат цял стопански отрасъл.

97. За тази цел следва на първо място да се реши въпросът дали кооперативните дружества с взаимоспомагателна цел и другите дружества със стопанска цел се намират в сравнимо положение. След това е необходимо да се сравни положението на трудово-производителните кооперации в случай на прилагане на член 11 от ДПР № 601/1973 с това на другите дружества със стопанска цел и на другите кооперативните дружества.

98. В писменото си становище Комисията изтъква, че трудово-производителните кооперации, които следват чистия модел на взаимното подпомагане, и дружествата със стопанска цел не се намират в сравнимо фактическо и правно положение, що се отнася до сумите, изплатени

60 — Вж. в този смисъл *Lenaerts*, K. State Aid and Direct Taxation — EU competition law in context : essays in honour of Virpi Tiili, 2009, p. 305.

61 — Изглежда, че разглежданата мярка прилага установената в италианското данъчно право цел с по-общ обхват за насърчаване на капитализацията на кооперативните дружества и за по-неблагоприятно третиране на комисионите. Вж. *Stracke*, B., цит. съч., стр. 176—183.

62 — Решение по дело Белгия/Комисия, Решение по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Решение по дело Heiser, както и Решение по дело Италия/Комисия, посочени по-горе.

на членовете — работници и служители като възнаграждение, включително и евентуалните добавки към тяхното възнаграждение.

99. В това отношение тя е подкрепена от френското правителство, което посочва, че е логично да не се третират по един и същ начин дружествата, които разпределят печалбите си между своите съдружници, и другите образувания, като например кооперациите, които съгласно своя устав не могат да извършват такова разпределяне.

100. Както подчертава в съдебното заседание представителят на Adige Carni, участието на акционерите или на съдружниците (членовете на дружеството) в капиталово дружество се ограничава само до извършването на капиталови вноски. За сметка на това, отношенията на взаимно подпомагане и отношенията на търговски обмен са типични за кооперативните дружества. Различното данъчно третиране почива на различието, което съществува между тези отношения. Освен това, след като подчертава, че не става въпрос за двойно данъчно облагане, представителят на Adige Carni припомня, че в структурата на данъчната система, приложима по времето на настъпване на фактите по главното производство, целта на националния режим се състои в еднократно облагане на дохода било чрез облагане на самата кооперация, било чрез облагане на нейните членове.

101. В това отношение подчертавам, че предвиденото в член 11 от ДПР № 601/1973 освобождаване изглежда води до необлагане на дохода, за който са освободени от облагане както съдружниците, така и кооперативното дружество. Общият режим на облагане на юридическите лица се прилага единствено в случай че кооперативното дружество не отговаря на установените за кооперациите условия.

102. Съгласно правната уредба, приложима по времето на настъпване на фактите по главното производство, съществената разлика между дружествата със стопанска цел и кооперативните дружества се състои във факта, че за дружествата със стопанска цел единственото облагане, независимо дали на съдружниците или на дружеството, засяга печалбата, която акционерите могат да получат на по-късен етап, например при разпределянето на дивиденти или при продажбата на акциите, или при ликвидацията на предприятието. Следователно е оправдано да се счита, че става въпрос за вид предплащане на данъка върху дохода от капитал.

103. Идеята, която стои в основата на понятието „shareholder value“ [стойност за акционера] като водещ принцип за капиталовите дружества със стопанска цел, се основава на хипотезата, че в икономически смисъл имуществото на дружеството винаги принадлежи на съдружниците.

104. За сметка на това, в гражданскоправния режим на взаимоспомагателните кооперативни дружества членовете на кооперативното дружество никога не могат да се ползват от такъв тип облага. Следователно е изключено предплащане, сравнимо с допустимото за капиталовите дружества. Натрупването на капитал в рамките

на кооперативното дружество не е в полза на съдружниците.

105. Що се отнася по-специално до трудово-производителните кооперации, припомням, че при спазване на стриктните условия за взаимоспомагателния характер, член 11, параграф 1 от ДПР № 601/1973 цели да изключи от приложното поле на предвиденото в него освобождаване трудово-производителните кооперации, чийто облагаем доход е реализиран посредством производствени фактори, различни от труда на съдружниците, които имат задължение да участват в дейността на дружеството със своя труд [63]. Обратно, доколкото доходът на трудово-производителните кооперативни дружества може да се счита за реализиран чрез труда на съдружниците, посоченият доход не се облага.

106. Трудно можем да си представим такова положение в случая на юридическите лица със стопанска цел, подчинени на общото правило за облагане, като се има предвид, от една страна, че съдружниците в тях не са задължени да полагат труд за дружеството, и от друга страна, че печалбите на такова дружество могат да се разпределят между съдружниците.

107. Накрая бих искал да привлека вниманието на Съда към проблема, свързан с аспект от сравнимостта между положението на капиталовите дружества и на трудово-производителните кооперации. Този аспект ми се струва релевантен, по-специално във връзка с позицията на Комисията, която поддържа в съдебното заседание, че щом като съдружниците не се облагат, за печалбите следва да се обложи дружеството, за да се избегне квалификацията на разглежданата мярка като държавна помощ.

108. Както посочих по-горе, член 11 от ДПР № 601/1973 се опитва да направи схематично разграничение между „вътрешния“ или взаимоспомагателен доход, създаден с труда на членовете, и „външния“ доход, произтичащ от капитала или от отношенията с лица, които не са членове, като последният не попада в обхвата на освобождаването. Всъщност излишъците, създадени от другите производствени фактори, които съответстват на оперативната печалба, действително получена от кооперативното дружество, не попадат в обхвата на член 11 от ДПР № 601/1973.

109. В това отношение следва да се подчертае, че в повечето случаи приносът на съдружниците към дружествения капитал не представлява в едно капиталово дружество облагаем доход за дружеството и че дружеството се облага за печалбите като например дохода от този капитал. Впрочем при капиталовите дружества обикновено

63 — Такова задължение е характерно за персоналните дружества, които в редица държави членки не представляват независими облагаеми образувания, а техните дружествени доходи се считат и се облагат като доходи на съдружниците, макар да не са им разпределени. Въпреки собствените им характеристики на юридическо лице кооперативните дружества притежават редица характеристики на персонално дружество. Вж. *Stracke*, цит. съч., стр. 16—19, и *Mannio*, L., цит. съч., стр. 69.

се изключва възможността за принос в натура като например полагане на труд.

110. В трудово-производителните кооперативни дружества едно от основните задължения на членовете е трайно да извършват трудова дейност за дружеството. Добавената социална стойност, създадена с труда на членовете на кооперативно дружество, която надвишава изплатените им възнаграждения, остава за дружеството. От икономическа гледна точка тази част от излишъка, за която не се заплаща възнаграждение и която съдружниците трябва да оставят във фондовете на дружеството, има характер на вноска в капитала. Според тази логика дружеството трябва да бъде освободено от облагане за тази част.

111. С оглед на всичко посочено по-горе данъчният режим на трудово-производителните кооперации, както е предвиден по-специално в член 11 от ДПР № 601/1973, не може да се счита за селективен, тъй като посочените дружества не се намират в сравнимо положение спрямо дружествата със стопанска цел, нито пък спрямо другите кооперативни дружества.

112. При всички положения разглежданата правна уредба може да се обясни с естеството или структурата на националната данъчна система, приложена в контекста на трудово-производителните кооперативни дружества. Всъщност ми се струва, че данъчните облекчения, предназначени за трудово-производителните кооперации, произтичат пряко от основните и ръководни принципи на италианската данъчна система.

113. Поради това според мен в конкретния случай не е изпълнен поне единият от критериите, съставляващи понятието за държавна помощ, и като се има предвид, че те имат кумулативно естество, не следва да се разглеждат останалите критерии, които фигурират в член 87, параграф 1 ЕО.

114. За сметка на това, ако Съдът реши да не следва моето предложение, следва да се разгледа проблематиката на условията за засягане на търговията между държавите членки и за евентуалното нарушаване на конкуренцията. В това отношение считам, че практиката на Съда предоставя достатъчни насоки за запитващата юрисдикция [64]. При всички случаи националният съд е този, който фактически преценява дали с оглед на тълкуването, произтичащо от съдебната практика, двете посочени по-горе условия са изпълнени в настоящия случай.

115. Същевременно остава да се разгледа въпросът за евентуалните съществуващи помощи, както и за приложимостта на принципа de minimis.

64 — Вж. Решение по дело Cassa di Risparmio, посочено по-горе (точки 140 и 141).

VII — Относно понятията за съществуващи помощи и за принцип de minimis

A — *Относно понятието за съществуваща помощ*

116. Съгласно съдебната практика понятието за държавна помощ, съществуваща или нова, отговаря на обективно положение. Това понятие не може да зависи от поведението или от декларациите на институциите [65].

117. В писмените си становища италианското правителство, както и Paint Graphos и Adige Carni изтъкват, че специфичните данъчни мерки, предназначени за кооперативните дружества, са „съществуващи помощи", тъй като вече са били предвидени в италианското законодателство, приложимо преди влизането в сила на Договора от Рим през 1957 г. [66]

118. Италианското правителство уточнява, че законодателството, приложимо преди влизането в сила на Договора от Рим през 1957 г., предвижда данъчен режим, който по същество освобождава напълно кооперативните дружества от облагането, нормално приложимо за дружествата със стопанска цел, като естествено се освобождавали единствено дружествата с цел взаимно подпомагане съгласно принципа, предвиден по онова време от закона Basevi [67].

119. Както Комисията също уточнява, в италианския правов ред още от 1957 г. кооперативните дружества се ползват от възможността да изключат от облагаемата сума цялата си годишна печалба, предимство, което оттогава като цяло непрекъснато намалява. От друга страна, службите на Комисията установяват, че измененията на тези мерки, направени от влизането в сила на Договора за ЕИО, целят да внесат технически изменения, за да приспособят системата на облагане на кооперациите към общия данъчен режим, изменен след реформите през 1973 г., 1986 г. и 2004 г.

120. В съдебното заседание Adige Carni, Paint Graphos, италианското правителство, както и Комисията се изказват в полза на тезата, че въпросните мерки, при условие че те представляват държавни помощи по смисъла на член 87 ЕО, са съществуващи помощи по смисъла на член 1, параграф 1, буква б), подточка i) от Регламент № 659/1999.

121. Следователно на пръв поглед изглежда обосновано да се приеме, че ако разглежданите мерки отговарят на

65 — Решение от 2 декември 2009 г. по дело Комисия/Ирландия и др. (C-89/08 P, Сборник, стр. I-11245, точка 72).

66 — Вж. член 1, буква б), подточка i) от Регламент ЕО № 659/1999.

67 — До 2003 г. този закон установява данъчноправните разпоредби, имащи за цел контрола за спазването на условието за взаимоспомагателна цел, което е необходимо за прилагането на специфичните данъчни мерки, предвидени в полза на кооперативните дружества.

критериите на член 87, параграф 1 ЕО, те могат да представляват съществуващи помощи.

122. Същевременно, като се има предвид, от една страна, че режимът от 1954 г.[68] се характеризира с облагането както на имуществото, така и на дохода, и от друга страна, че съгласно режима, установен с ДПР № 601/1973, се облага единствено доходът и съществуват определени ограничения за прилагането на данъчните предимства, свързани с капитала на кооперативното дружество, считам, че само националната юрисдикция е в състояние да прецени като цяло евентуалната приемственост между посочените режими. В това отношение тя трябва да провери по-специално дали облекчаването на данъчната тежест към датата на влизане в сила на Договора от Рим е сравнимо или по-значително в сравнение с предвиденото в ДПР № 601/1973. Само ако е така, в настоящия случай би ставало въпрос за съществуващи помощи.

Б — *Относно принципа de minimis*

123. В писменото си становище Paint Graphos поставя въпроса за правилото, наречено de minimis. В това отношение то препраща към различните доклади и известия на Комисията, изготвени между 1984 г. и 1993 г.[69], и изтъква, че като се имат предвид, от една страна, ставката на данъка върху дохода на предприятията, и от друга страна, праговете за прилагане на принципа de minimis по времето, когато са декларирани спорните доходи, при всички случаи размерът на избегнатия данък би бил по-нисък от прага, действащ през годините, които са засегнати от поправките.

124. Следва да се припомни, че правилото de minimis отговаря на изискванията за административно опростяване, както за държавите членки, така и за службите на Комисията, която трябва да може да съсредоточи своите ресурси върху действително значимите на равнището на Съюза случаи[70].

125. Дори да се предположи, че правилото de minimis може да се приложи по отношение на разглежданите кооперативни дружества, което не е изключено по принцип, действието на посочения принцип в настоящия случай не е лесен въпрос, по-специално от гледна точка на прилагането на правото ratione temporis.

126. В това отношение ми се струва, че ако националната юрисдикция счете, че правото на освобождаване е оспорено и че

68 — Закон № 603 от 6 август 1954 г., Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI, бр. 182 от 11 август 1954 г.

69 — Вж. XIV доклад за политиката в областта на конкуренцията — 1985 г., параграф 203 в края и Известие на Комисията от 6 март 1996 г. относно помощите de minimis (ОВ C 68, стр. 9).

70 — Решение от 7 март 2002 г. по дело Италия/Комисия (C-310/99, Recueil, стр. I-2289, точка 94).

следователно разглежданите дружества не са могли действително да ползват данъчните предимства, определянето на мярката като помощ de minimis следва да се извърши с оглед на критериите, действащи към момента, когато техният характер на държавна помощ се установи окончателно и евентуалното данъчно предимство, произтичащо за предприятието, бъде изчислено с оглед на Регламент № 1998/2006.

127. Ако обаче запитващият съд счете, че дружествата вече са се ползвали от освобождаване, което ми се струва изключено, предвид факта че разглежданото облагане не е станало окончателно от правна гледна точка, проверката следва да се извърши с оглед на критериите, определени в известията на Комисията, приложими по времето на настъпването на фактите по главните производства.

VIII — Заключение

128. С оглед на всичко посочено по-горе предлагам на Съда:

— да обяви за недопустими поставените от Corte suprema di cassazione преюдициални въпроси,

— при условията на евентуалност да обяви за допустим само първия преюдициален въпрос и да му отговори в смисъл, че данъчен режим на трудовопроизводителните кооперации като предвиденията по-специално в член 11 от ДПР № 601/1973, който, въпреки че става въпрос за схематично прилагане, цели да освободи дохода, съответстващ на създадения с труда на съдружниците излишък, доколкото той произтича пряко от основните и ръководни принципи на данъчната система, приложима към облагането на кооперативните дружества, не може да се счита за държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.