

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

8 септември 2011 година*

По съединени дела C-78/08—C-80/08

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от Corte suprema di cassazione (Италия), с актове от 29 ноември и от 20 декември 2007 г., постъпили в Съда на 25 февруари 2008 г., в рамките на производства по дела

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

срещу

Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08),

Adige Carni Soc. coop. arl, в ликвидация,

срещу

Agenzia delle Entrate,

* Език на производството: италиански.

Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08),

и

Ministero delle Finanze

срещу

Michele Franchetto (C-80/08),

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н J.-J. Kasel (докладчик), г-н М. Ilešič, г-н М. Safjan и г-жа М. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 март 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Paint Graphos Soc. coop. Arl и Adige Carni Soc. coop. arl, в ликвидация, от адв. F. Capelli, адв. L. Salvini, адв. L. Paolucci, адв. A. Abate, адв. P. Piva и адв. L. Manzi, avvocati,

- за г-н Franchetto, от адв. M. Bianca, avvocato,

- за италианското правителство, от г-н I.M. Braguglia, впоследствие от г-жа G. Palmieri, в качеството на представители, подпомагани от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

- за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

- за френското правителство, от г-н G. de Bergues, както и от г-жа A.-L. Vendrolini и г-жа B. Beaupère-Manokha, в качеството на представители,

- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal, г-н G. Conte и г-н C. Urraca Caviedes, в качеството на представители,

- за Надзорния орган на ЕАСТ, от г-н X. Lewis, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 юли 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 87 ЕО и на принципа за забрана на злоупотребата с право в областта на данъчното облагане.

- 2 Тези запитвания са отправени в рамките на три спора съответно между Ministero dell'Economia e delle Finanze и Agenzia delle Entrate и Paint Graphos Soc. coop. arl (наричано по-нататък „Paint Graphos“), (дело C-78/08), между Adige Carni Soc. coop. Arl, в ликвидация (наричано по-нататък „Adige Carni“) и Agenzia delle Entrate и Ministero dell'Economia e delle Finanze (дело C-79/08), както и между Ministero delle Finanze и г-н Franchetto (дело C-80/08) по повод на искания за освобождаване от различни данъци, от което се ползват трудово-производителните и работническите кооперации съгласно италианското данъчно право.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 На 10 декември 1988 г. Комисията на Европейските общности публикува Известие за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества (ОВ С 384, стр. 3, наричано по-нататък „Известие относно прякото данъчно облагане на дружества“), което има за цел да изясни определени въпроси в областта на държавните помощи под формата на данъчни мерки.
- 4 След приемането на Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета от 22 юли 2003 година относно Устава на Европейското кооперативно дружество (SCE) (ОВ L 207, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 259) в Известие от 23 февруари 2004 г. до Съвета, Европейския парламент, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите относно насърчаването на кооперативните дружества в Европа (СОМ(2004) 18 окончателен, наричано по-нататък „Известие за насърчаването на кооперативни дружества в Европа“) Комисията подчертава специфичните особености на

кооперативните дружества и представя мерки за насърчаване на развитието на този вид дружества в държавите членки.

Национална правна уредба

5 Член 45 от италианската конституция гласи:

„Републиката признава социалната функция на кооперацията за взаимно подпомагане и която не преследва частни спекулативни цели. развитието на кооперацията се подпомага и насърчава със закон, като се предприемат най-подходящите мерки и чрез подходящи контролни механизми се гарантира същността ѝ и преследваните с нея цели. Закрилата и насърчаването на развитието на занаятите се осигурява със закон“.

6 Декрет № 601 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. относно уредбата на данъчните предимства (редовна притурка към GURI, бр. 268 от 16 октомври 1973 г., стр. 3) в редакцията му в сила към датата на настъпване на обстоятелствата в главните производства, а именно от 1984 г. до 1993 г. (наричан по-нататък „ДПР № 601/1973“), гласи:

„Член 10

(Земеделски и риболовни кооперации)

1. От данък върху дохода на юридическите лица и от местен данък върху дохода се освобождават доходите на земеделските кооперативни дружества и на техните обединения, реализирани при отглеждане на животни, изхранвани с продукти, най-малко една четвърт от които са произведени върху земите на членовете на съответната кооперация, както и в резултат на обработка, преработка или продажба — в определените в член 28, буква с) от Декрет [...] на президента

на Републиката [№ 597] от 29 септември 1973 г. — на селскостопански и животински продукти и на животни, предоставени от членовете на кооперацията, доколкото това е възможно предвид капацитета на техните земи.

2. Ако с упражняваните от кооперацията или от нейните членове дейности се надхвърлят ограниченията, предвидени в предходния параграф и в член 28, букви b) и c) от посочения декрет, от данъчно облагане се освобождава само частта от доходите на кооперацията или на съответното обединение, отговаряща на селскостопанските приходи от земите на членовете на съответната кооперация.

3. Доходите на риболовните кооперации и техните обединения са освободени от данък върху дохода на юридическите лица и от местен данък върху дохода. За риболовни кооперации се считат кооперациите, извършващи морски риболов по занятие единствено с плавателни съдове от категории 3 и 4, посочени в член 8 от Декрет № 1639 на президента от 2 октомври 1968 г., или риболов във вътрешни териториални води.

Член 11

(Трудово-производителни и работнически кооперации)

1. Доходите на трудово-производителните и работническите 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 60% от общия размер на всички други разходи, с изключение на тези за суровини и за доставки. Ако размерът на възнагражденията е по-нисък от 60%, но не и от 40% 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 и работническите 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 %.

Член 12

(Други кооперативни дружества)

1. За кооперативните дружества и техните обединения, различни от посочените в членове 10 и 11, данъкът върху дохода на юридическите лица и местният данък върху дохода се намалява с една четвърт.

2. По отношение на местния данък върху доходите на кооперативното дружество или обединението се предоставя възможност да изберат вместо намалението по предходния параграф да се приложат приспаданията, предвидени в член 7, четвърти параграф от Декрет № 599 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. Този избор трябва да бъде упражнен при подаване на годишна данъчна декларация, към която като условие за действителност на направения избор следва да се приложи списък с членовете, до които се отнасят приспаданията.

3. Без да се засягат разпоредбите в предходните параграфи, потребителските кооперации и техните обединения могат да приспадат от доходите си и изплащаните на членовете им суми под формата на възстановяване на част от цената на закупените стоки.

Член 13

(Финансиране на членовете)

1. От местен данък върху дохода се освобождават лихвите върху сумите, различни от дела от дружествения капитал, които членовете — физически лица, предоставят на разположение на кооперативното дружество и на неговите обединения или които последните удържат от членовете, при условие че:

- а) тези плащания и удържки се извършват изключително за постигането на преследваната дружествена цел и не надвишават сумата от 40 милиона лири за всеки член. Тази граница се увеличава на 80 милиона лири за кооперациите, развиващи дейност в областта на консервирането, обработката, преработката и продажбата на селскостопански продукти, както и за трудово-производителните и работническите кооперации;
- б) лихвите, изплащани върху разглежданите суми, не надхвърлят най-високия лихвен процент, изплащан на държателите на пощенски спестовни сертификати.

[...]

Член 14

(Условия за приложимост на предимствата)

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. [относно мерките за коопериране (GURI № 17 от 22 януари 1948 г.)] и неговите последващи изменения (наричан по-нататък „Законодателен декрет № 1577/1947“), 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 изтеклния 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 контролира условията за приложимост на данъчните предимства“.

7 Текстът на член 26 от Законодателен декрет № 1577/1947 е следният:

„За целите на данъчното облагане се предполага, че са изпълнени изискванията, които характеризират целта за взаимно подпомагане, ако в устава на кооперацията са включени следните клаузи:

- a) забрана за плащане на дивиденди, надвишаващи размера на законната лихва, по отношение на действително внесения капитал;

- b) забрана за разпределяне на резервите между членовете по време на съществуването на дружеството;

- с) в случай на прекратяване на дружеството — прехвърляне на цялото имущество на дружеството след приспадане единствено на внесеня капитал и на евентуалните дължими дивиденди, за общественополезни цели, които са в съответствие с духа на взаимното подпомагане.

[...]“.

- 8 Член 12 от Закон № 904 от 16 декември 1977 г. относно измененията в режима на данъка върху доходите на юридическите лица и в режима на данъчното облагане на дивидентите и увеличението на капитала, относно изискванията във връзка с минималния капитал на дружествата и относно други разпоредби в областта на данъчното облагане и дружественото право (GURI № 343 от 17 декември 1977 г.) предвижда:

„Без да се засягат разпоредбите на дял III от Декрет № 601 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г., с последващите изменения и допълнения, отнасяните към неделимите резерви суми не участват в образуването на облагаемата печалба на кооперативните дружества и на техните обединения, доколкото се изключва възможността да бъдат разпределени сред съдружниците под каквато и да е форма, както по време на съществуването на дружеството или обединението, така и при неговото прекратяване“.

Споровете по главните производства

Дело C-78/08

- 9 След проверки, извършени от Guardia di Finanza, данъчната администрация на Matera връчва на Paint Graphos — кооперативно дружество, учредено съгласно

италианското право — данъчен акт, с който се коригира размерът на неговия доход за 1993 г. за целите на установяване на данъка върху доходите на юридическите лица (наричан по-нататък „ДДЮЛ“) и на местния данък върху доходите (наричан по-нататък „МДД“). Със същия акт данъчната администрация отказва на това дружество да се ползва от правото на данъчно освобождаване, предвидено в италианското законодателство за кооперативните дружества.

- 10 Paint Graphos обжалва този данъчен акт пред Commissione tributaria provinciale di Matera, като изтъква, че имало право да се ползва от посоченото данъчно освобождаване. Тази юрисдикция уважава жалбата.
- 11 Данъчната администрация подава въззивна жалба срещу решението пред Commissione tributaria regionale della Basilicata, която потвърждава първоинстанционното решение.
- 12 Ministero dell'Economia e delle Finanze и Agenzia delle Entrate подават касационна жалба срещу това решение, като изтъкват по-специално нарушение и неправилно прилагане на членове 11 и 14 от ДПР № 601/1973.

Дело C-79/08

- 13 С акт за установяване на данъчни задължения от 8 юни 1999 г. данъчната администрация на Rovigo уведомява Adige Carni — кооперативно дружество, учредено съгласно италианското право — 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. и за последващото увеличение на дължимите

от това дружество ДДЮЛ и на МДД. Данъчната администрация посочва по-специално, че били налице разходи, които не подлежат на приспадане, тъй като не били осчетоводени или защото не се отнасяли към съответната финансова година. Като се позовава на протокол на Guardia di Finanza, данъчната администрация оспорва също и издаването на фактури от страна на дружеството Italcarni Srl за несъществуващи сделки, като приема съответната сума за доход. Тъй като тази сума не била осчетоводена като доход от Adige Carni, данъчната администрация приема, че тя била разпределена между членовете в нарушение на член 11 от посочения ДПР.

- 14 Adige Carni обжалва спорния данъчен акт пред Commissione tributaria provinciale di Rovigo, която го отменя.
- 15 Данъчната администрация подава въззивна жалба срещу това решение пред Commissione tributaria regionale, която потвърждава данъчния акт и оттеглянето на данъчните освобождавания в полза на Adige Carni.
- 16 Във връзка с това Adige Carni подава касационна жалба, като изтъква по-специално липса или непълнота на мотивите за отказа на разглежданите данъчни освобождавания.

Дело C-80/08

- 17 Данъчната администрация на Monfalcone изменя данъчните декларации за получените доходи, подадени от г-н Franchetto, италиански гражданин, за периода от 1984 г. до 1988 г., с мотива, че като член на учреденото съгласно италианското

право кооперативно дружество Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l. (наричано по-нататък „Cooperativa Maricoltori“), с предмет на дейност отглеждане и продажба на мекотели, той участвал самостоятелно на пазара като други членове на това кооперативно дружество, въпреки че за всяка продажба кооперативното дружество, от чието име били издадени фактурите за покупки и продажби, получавало комисиона за всяка извършена услуга и разпределяло сумата, с която е увеличена цената, между членовете, вместо да я прибавя към предвидените за тази цел резерви.

- 18 Що се отнася до Cooperativa Maricoltori, се оспорват предоставените освобождавания от ДДЮЛ за 1984 г. и 1985 г., като съответните суми са възстановени от данъчната администрация на Monfalcone. Подадената от това дружество жалба във връзка с данъчната 1985 година е отхвърлена от Commissione tributaria di primo grado di Trieste, а данъчната 1984 година се обхваща от данъчна амнистия.
- 19 Г-н Franchetto обжалва издадения спрямо него данъчен акт пред Commissione tributaria di primo grado di Trieste, като изтъква, че не би могло да се оспорва наличието на необходимите изисквания за признаване на качеството на кооперация на посоченото дружество, без предварително във връзка с това да е получено становището на министерството на труда в съответствие с предвиденото в член 14 от ДПП № 601/1973.
- 20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste уважава жалбата на г-н Franchetto.
- 21 Последният обаче загубва делото в образуваното по въззивна жалба на данъчната администрация на Monfalcone второинстанционно производство пред Commissione tributaria di secondo grado di Trieste, която приема, че Cooperativa Maricoltori преследва не цели за взаимно подпомагане, а цели „на обединение“.
- 22 Сезирана от г-н Franchetto, който твърди, че бил в положение на работещ в кооперация, обявена за такава в нейния устав, и член на същата, Commissione tributaria centrale di Roma, без да разглежда по същество доводите на

жалбоподателя, преценява, че на посоченото кооперативно дружество не може да се откаже освобождаване от данък, без предварително да е получено задължителното становище на министерството на труда.

- 23 В касационното производство *Ministero delle Finanze* претендира отмяната на решението на посочената юрисдикция, като по-специално се позовава на член 14 от ДПР № 601/1973 със съображението, че с данъчния акт се засягат интересите на члена на кооперацията, а не на самата кооперация, поради което не било необходимо да се иска становището на министерството на труда.
- 24 С Определение на председателя на Съда от 31 март 2008 г. дела C-78/08 и C-80/08 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

Преюдициалните въпроси

- 25 След като констатира, че отнесените към него спорове имат за предмет правото на пълни или частични освобождавания от различни видове данъци, от които според италианското законодателство се ползват единствено кооперативните дружества поради преследваната с тях и призната с член 45 от италианската конституция специална цел, като в тази разпоредба се валоризира социалната функция, както и същността на този вид дружества, основана по съществуването си на взаимното подпомагане, *Corte suprema di cassazione* приема, че за да се провери дали тези предимства са в съответствие с правото на Съюза, е важно най-напред да се установи дали и, при необходимост, при какви условия обстоятелството, че съответните кооперативни дружества реализират по този начин данъчни икономии — често значителни — представлява несъвместима с общия пазар помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО. В действителност поради прякото действие на член 88, параграф 3 ЕО подобна несъвместимост създава

задължение за националните органи, включително съдебни, да оставят без приложение ДПР № 601/1973.

- 26 Аналогично, ако фактът, че съответните дружества са избрали формата на кооперативно дружество, представлява злоупотреба с право, която може да наруши пазарните правила, свободната конкуренция и принципа на равно третиране, в настоящия случай би се стигнало до непротивопоставимостта на правно-организационната форма на кооперативното дружество по отношение на данъчната администрация, която следователно би могла да облага тези дружества в съответствие с общия, приложим към дружествата със стопанска цел, режим на данъчно облагане. Според *Corte suprema di cassazione* е необходимо да се постави въпросът за обосноваването и пропорционалността на разглежданите предимствата, като се държи сметка не само за големината и пазарния дял на някои кооперативни дружества, но също и за слабостите на системата за контрол, предвидена от националното право.
- 27 Във връзка с това запитващата юрисдикция приема, че единствено намесата на *polizia tributaria* (данъчна полиция) е дала възможност да се установи, че разглежданите в главните производства кооперативни дружества нямат за цел взаимно подпомагане, противно на техните твърдения, както и на декларациите в техните устави, докато контролните органи, на които е възложено да следят за спазване на изискванията на италианското законодателство относно наличието на цел за взаимно подпомагане, не са били в състояние да констатират тази нередност. Тези недостатъци на системата за контрол обаче биха могли да улеснят злоупотребата при прилагане на критериите, позволяващи на кооперативните дружества да се ползват от по-благоприятен режим на данъчно облагане.
- 28 При тези обстоятелства *Corte suprema di cassazione* решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, формуирани по идентичен начин по трите дела C-78/08—C-80/08:

„[1] [С]ъвместими ли са с правилата за конкуренция, и по-специално могат ли да се квалифицират като държавни помощи по смисъла на член 87 от Договора за ЕО, особено при наличието на предвидената от [Законодателен

декрет № 1577/1947] неадекватна система за наблюдение и предотвратяване на злоупотреби, данъчните предимства, предоставени на кооперативните дружества по силата на членове 10, 11, 12, 13 и 14 от ДПР [№ 601/1973]?

- [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: може ли разглеждането на въпроса за пропорционалността да засяга не само индивидуалната мярка, а и предимството, което съвкупността от мерки предоставя, и произтичащото от това нарушаване на конкуренцията?
- [3] С оглед на 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, може ли използването на правно-организационната форма на кооперативно дружество, дори извън случаите на измама или симулация, да се квалифицира като злоупотреба с право, когато прибягването до тази форма става с единствената или основна цел да се реализира данъчна икономия?“.

По допустимостта на преюдициалните запитвания

²⁹ Paint Graphos, Adige Carni и правителствата, представили писмени становища пред Съда, с изключение на френското правителство, както и Комисията

изразяват съмнения по отношение на допустимостта на настоящите преюдициални запитвания или най-малко по отношение на допустимостта на един или друг от поставените въпроси. Поради тази причина те изразяват позицията си по съществуването на спора единствено при условията на евентуалност.

- 30 В това отношение е важно да се припомни, че в рамките на производството, въведено с член 267 ДФЕС, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 10 юни 2010 г. по дело *Bruno* и др., C-395/08 и C-396/08, Сборник, стр. I-5119, точка 18 и цитираната съдебна практика).
- 31 Според постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националният съд в нормативната и фактическата рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да отхвърли отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (Решение от 7 юни 2007 г. по дело *Van der Weerd* и др., C-222/05-C-225/05, Сборник, стр. I-4233, точка 22, Решение от 22 юни 2010 г. по дело *Melki* и *Abdeli*, C-188/10 и C-189/10, Сборник, стр. I-5667, точка 27, както и Решение по дело *Bruno* и др., посочено по-горе, точка 19).
- 32 Следователно единствено при изключителни обстоятелства Съдът е длъжен да разгледа условията, при които е сезиран от националният съд (вж. в този смисъл Решение от 13 март 2001 г. по дело *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, стр. I-2099,

точка 39). Всъщност духът на сътрудничество, който трябва да ръководи развитието на производството по постановяване на преюдициално заключение, предполага, че от своя страна националният съд трябва да отчита възложените на Съда правомощия, които се състоят в подпомагане на правораздаването в държавите членки, а не във формулиране на консултативни становища по общи или хипотетични въпроси (Решение от 12 юни 2003 г. по дело Schmidberger, C-112/00, Recueil, стр. I-5659, точка 32 и цитираната съдебна практика).

- 33 Що се отнася до настоящите преюдициални запитвания, с първите си два въпроса националната юрисдикция иска да се установи дали данъчните предимства, които вътрешното право предоставя на кооперативните дружества, са съвместими с правото на Съюза, и по-специално дали посочените предимства могат да се квалифицират като „държавни помощи“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.
- 34 Съгласно постоянната съдебна практика обаче, макар в рамките на производство съгласно член 267 ДФЕС Съдът да не може да се произнася по съвместимостта на норми от вътрешното право с правото на Съюза, нито да тълкува национални законови или подзаконови разпоредби, той все пак е компетентен да предостави на запитващата юрисдикция всички тълкувателни елементи, свързани с правото на Съюза, които да ѝ позволят да прецени тази съвместимост за решаването на делото, с което е сезирана (вж. по-специално Решение от 15 декември 1993 г. по дело Hünermund и др., C-292/92, Recueil, стр. I-6787, точка 8, както и Решение от 27 ноември 2001 г. по дело Lombardini и Mantovani, C-285/99 и C-286/99, Recueil, стр. I-9233, точка 27).
- 35 По-специално вече е прието, че компетентността на Комисията да прецени съвместимостта на дадена помощ с общия пазар не представлява пречка за дадена национална юрисдикция да отправи преюдициално запитване до Съда по отношение на тълкуването на понятието „помощ“ (Решение от 29 юни 1999 г. по дело DM Transport, C-256/97, Recueil, стр. I-3913, точка 15). Така Съдът може по-конкретно да даде на запитващата юрисдикция насоки за тълкуване, свързани с правото на Съюза, които да ѝ позволят да определи дали дадена национална мярка може да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на посоченото право (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).

- 36 Следователно обстоятелството, че първите два въпроса са формуирани така, че да се отнасят до съвместимостта на ДПР № 601/1973 с относимите разпоредби от правото на Съюза, не може да доведе до тяхната недопустимост.
- 37 Същото важи и по отношение на обстоятелството, че в първия от тези два въпроса се посочват и членове 10 и 12 от ДПР № 601/1973, отнасящи се до кооперативните дружества, които не са трудово-производителни и работнически кооперации, макар Corte suprema di cassazione да квалифицира разглежданите в главните производства кооперативни дружества като „трудова-производителни и работнически кооперации“ по смисъла на член 11 от същия декрет. В действителност първите два поставени въпроса следва да се считат за допустими, доколкото се отнасят до положението на последния посочен вид кооперативни дружества, както е видно от член 11 от посочения декрет, евентуално във връзка с членове 13 и 14 от същия декрет.
- 38 Ето защо с оглед на изложеното по-горе първите два въпроса, които следва да се разгледат заедно, трябва да се схващат в смисъл, че с тях по същество се цели да се установи дали и евентуално при какви обстоятелства данъчните предимства, от които се ползват разглежданите в главните производства трудово-производителни и работнически кооперации по силата на национална разпоредба като член 11 от ДПР № 601/1973, могат да се квалифицират като държавни помощи по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.
- 39 Що се отнася до третия въпрос, следва да се констатира, че в него Corte suprema di cassazione се позовава на законодателни изменения, извършени след датата на настъпване на обстоятелствата в главните производства. В този смисъл позоваването на Закон № 311 от 2004 г. в посочения въпрос е ирелевантно за разрешаването на споровете по главните производства, с които е сезирана запитващата юрисдикция. Следователно третият въпрос е недопустим.

- 40 Що се отнася до четвъртия въпрос на запитващата юрисдикция относно евентуалната злоупотреба с право, извършена от разглежданите в главните производства дружества, следва да се напомни, че според постоянната практика на Съда правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 68, както и Решение от 20 септември 2007 г. по дело Tum и Dari, C-16/05, Сборник, стр. I-7415, точка 64).
- 41 Безспорно е обаче, че предимствата, предоставяни на основание ДПР № 601/1973 на разглежданите в главните производства кооперативни дружества, са въведени само от вътрешното италианско право, но не и от правото на Съюза. Следователно е изключено в настоящия случай да се поставя въпросът за накърняване на принципа за забрана на злоупотребата с право съгласно правото на Съюза.
- 42 Следователно, тъй като четвъртият въпрос не се отнася до тълкуването на правото на Съюза, Съдът не е компетентен да се произнесе по него.

По преюдициалните въпроси

- 43 За да се отговори на първите два въпроса, преформулирани в точка 38 от настоящото решение, на запитващата юрисдикция следва да се предоставят тълкувателните елементи, необходими с оглед на условията, в зависимост от които член 87, параграф 1 ЕО поставя квалифицирането на национална мярка като държавна помощ, а именно, на първо място — финансирането на подобна мярка от държавата или чрез ресурси на държава членка, на второ място — селективният характер на посочената мярка, както и на трето място — въздействието на последната върху търговията между държавите членки и произтичащото от тази мярка нарушаване на конкуренцията. Ето защо тези три условия трябва да се разгледат последователно.

По условието за финансиране на мярката от държавата или чрез ресурси на държава членка

- 44 В член 87, параграф 1 ЕО се разглежда „всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма“.
- 45 Според постоянната съдебна практика понятието „помощ“ е по-общо от „субсидия“, тъй като включва не само положителните престации като самите субсидии, но и други видове намеса, които под различна форма облекчават тежестите, обичайно натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици (вж. по-специално 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 15 юли 2004 г. по дело *Испания/Комисия*, C-501/00, Recueil, стр. I-6717, точка 90 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 10 януари 2006 г. по дело *Cassa di Risparmio di Firenze* и др., C-222/04, Recueil, стр. I-289, точка 131).
- 46 От това следва, че мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия данъчно освобождаване, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите си в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, все пак представлява „държавна помощ“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО. Също така може да представлява държавна помощ мярка, предоставяща на определени предприятия намаление на дължимия данък или отсрочено плащане на обичайно дължимия данък (вж. Решение по дело *Cassa di Risparmio di Firenze* и др., посочено по-горе, точка 132).
- 47 Поради тази причина следва да се констатира, че национална мярка като разглежданата в главните производства е предмет на държавно финансиране.

По условието за селективност на спорната марка

- 48 Член 87, параграф 1 ЕО забранява помощите, „поставя[щи] в по-благоприятно положение [...] определени предприятия или производството на някои стоки“, т.е. селективните помощи.
- 49 За да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, най-напред трябва да се започне с установяване и разглеждане на общия или „обичаен“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. Именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва, на второ място, да се прецени и установи евентуалният селективен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, доказвайки, че тя дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка, в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2006 г. по дело Португалия/Комисия, C-88/03, Recueil, стр. I-7115, точка 56).
- 50 В това отношение от данните, с които разполага Съдът, от една страна, следва, че за целите на изчисляването на корпоративния данък данъчната основа, приложима към съответните трудово-производителни и работнически кооперации, се определя по същия начин, както и данъчната основа на другите видове дружества, тоест в зависимост от размера на нетната печалба, реализирана при упражняване на дейността на предприятието през съответната данъчна година. Следователно трябва да се приеме, че режимът на корпоративното данъчно облагане представлява правният режим, който следва да се има предвид, за да се прецени дали разглежданата мярка евентуално има селективен характер.
- 51 От друга страна, следва да се отбележи, че чрез дерогация от общо приложимото към юридическите лица правило облагаемите доходи на съответните трудово-производителни и работнически кооперации са освободени от корпоративен данък. Следователно тези кооперативни дружества се ползват от данъчно предимство, за което не могат да претендират дружествата със стопанска цел.

- 52 От член 11 от ДПР № 601/1973 следва, че предимство като разглежданото в главните производства не се прилага към всички икономически оператори, а се предоставя, като се отчита обстоятелството дали правно-организационната форма на предприятието е кооперативно дружество или не (вж. в този смисъл Решение по дело *Cassa di Risparmio di Firenze* и др., посочено по-горе, точка 136).
- 53 Следва в допълнение да се поясни, че дадена помощ може да има селективен характер по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО дори когато засяга цял икономически сектор (вж. по-специално Решение от 17 юни 1999 г. по дело *Белгия/Комисия, C-75/97, Recueil*, стр. I-3671, точка 33).
- 54 Следователно е важно да се установи дали данъчни освобождавания като разглежданите в главните производства могат да поставят в по-благоприятно положение определени предприятия или производства в сравнение с други предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната с режима на корпоративно данъчно облагане цел, тоест с данъчното облагане на корпоративната печалба.
- 55 Във връзка с това следва да се отбележи, че кооперативните дружества — правно-организационната форма, в която са учредени разглежданите в главните производства юридически лица — се подчиняват на особени принципи на функциониране, които ясно ги отличават от другите икономически оператори. Както законодателят на Съюза — с приемането на Регламент № 1435/2003, така и Комисията — в Известието си относно насърчаването на кооперативните дружества в Европа, подчертават тези специфични особености.
- 56 Както се посочва по-специално и в съображение 8 от посочения регламент, тези специфични особености по същество се изразяват в принципа на приоритета на личността, който се конкретизира в специалните разпоредби относно условията за сдружаване, оттегляне и изключване на членове. От друга страна, съображение 10 от същия регламент пояснява, че в случай на [прекратяване] нетните активи и резервът следва да се разпределят на друго кооперативно дружество, което преследва сходни основни цели.

- 57 По отношение на управлението на кооперативните дружества следва да се отбележи, че тези дружества не се управляват в полза на външни инвеститори. Съгласно съображения 8 и 10 от Регламент № 1435/2003, както и съгласно точка 1.1 от Известието относно насърчаването на кооперативните дружества в Европа контролът на кооперативното дружество се разпределя поравно между неговите членове, което отразява по този начин правилото „един човек — един глас“. Следователно резервите и активите се съхраняват общо, те са неделими и следва да са предназначени за задоволяване на общите интереси на членовете.
- 58 Що се отнася до начина на функциониране на кооперативните дружества, следва да се отбележи, че с оглед на принципа за приоритета на личността, както се посочва по-специално в съображение 10 от Регламент № 1435/2003 и в точка 1.1 от Известието относно насърчаването на кооперативните дружества в Европа, тази дейност следва да има като краен резултат реализирането на обща печалба за членовете, които същевременно са ползватели, клиенти или доставчици по начин, който позволява на всеки от тях да се ползва от дейностите на кооперативното дружество в зависимост от участието си в него, както и в зависимост от сделките си с него.
- 59 Освен това, както се пояснява в точка 2.2.3. от същото известие, кооперативните дружества нямат или имат ограничен достъп до капиталовите пазари, поради което зависят за своето развитие от собствения си капитал или от кредитно финансиране. Това се дължи на обстоятелството, че дяловете на кооперативните дружества не се предлагат на борсата и поради това не могат да бъдат търгувани. Освен това, както се подчертава и в съображение 10 от Регламент (ЕО) № 1435/2003, доходите от заемаен капитал и дялове следва да имат определено ограничение — обстоятелство, което прави по-малко изгодна инвестицията в кооперативни дружества.
- 60 Вследствие на това маржът на печалбата на този специфичен вид дружества е значително по-нисък от този на капиталовите дружества, които могат по-добре да се приспособяват към изискванията на пазара.
- 61 Следователно предвид присъщите на кооперативните дружества специфични особености трябва да се констатира, че трудово-производителни и работнически кооперации като разглежданите в главните производства по принцип не

следва да се считат за намиращи се в сходно правно и фактическо положение с търговските дружества, при положение обаче че осъществяват дейност за задоволяване на икономическите интереси на своите членовете си и доколкото отношенията между тези кооперативни дружества и членовете им не са чисто търговски, а особени и лични, в които членовете имат активно участие и имат право на справедливо разпределение на икономическите резултати от дейността на тези дружества.

- 62 Всъщност трудово-производителни и работнически кооперации, притежаващи особености, които са различни от присъщите на този вид дружества, в действителност не преследват цел за взаимно подпомагане и вследствие на това би следвало да бъдат разграничавани от модела, описан в Известието на Комисията относно насърчаването на кооперативните дружества в Европа.
- 63 В крайна сметка запитващата юрисдикция е тази, която трябва да провери с оглед на всички обстоятелства, характеризиращи споровете, по които следва да се произнесе, дали в зависимост от посочените в точки 55—62 от настоящото решение критерии разглежданите в главните производства трудово-производителни и работнически кооперации всъщност са в сходно положение с дружествата със стопанска цел, които дължат корпоративен данък.
- 64 В случай че националната юрисдикция стигне до извода, че посоченото в преходния параграф условие действително е изпълнено в споровете, с които е сезирана, от допълнително значение е да се установи дали според практиката на Съда данъчни освобождавания като разглежданите в главните производства са обосновани от естеството или от общата структура на данъчната система, в която те се вписват (вж. в този смисъл Решение по дело *Adria-Wien Pipeline* и *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, посочено по-горе, точка 42).
- 65 Така мярка, представляваща изключение от прилагането на общия режим на данъчно облагане, може да бъде обоснована, ако съответната държава членка може да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на данъчната ѝ система (вж. Решение по дело *Португалия/Комисия*, посочено по-горе, точка 81).

- 66 В този контекст на запитващата юрисдикция следва да бъдат дадени следните разяснения, за да ѝ се осигури възможност надлежно да се произнесе по споровете, с които е сезирана.
- 67 Преди всичко е необходимо да се напомни, че Съдът нееднократно 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 (вж. по-специално 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).
- 68 Действително член 87, параграф 1 ЕО не разграничава в зависимост от причините или целите на държавните мерки, а определя последните в зависимост от техните последици (вж. Решение по дело *British Aggregates/Комисия*, посочено по-горе, точка 85 и цитираната съдебна практика).
- 69 Също така следва да се припомни, че мярка, която предвижда изключения от прилагането на общата данъчна система, може да бъде обоснована, ако тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на посочената 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 (вж. в този смисъл Решение по дело *Португалия/Комисия*, посочено по-горе, точка 81).
- 70 Поради това не е възможно към данъчни освобождавания, произтичащи от дадена цел, чужда на данъчната система, в която те се вписват, да не се приложат изискванията на член 87, параграф 1 ЕО.
- 71 По-нататък, както следва от точка 25 от Известието относно прякото данъчно облагане на дружества, Комисията счита, че може да се прави основателно позоваване на естеството или на общата структура на националната данъчна система, за да се обоснове изводът, че кооперативните дружества, които разпределят цялата си печалба в полза на членовете си, не се облагат с данък, доколкото данъкът е наложен [на] техните членове.

- 72 На последно място, както посочва в писменото си становище, Комисията счита също така, че дадена национална мярка не би била надлежно обоснована от естеството или от общата структура на разглежданата данъчна система, при положение че позволява печалбата, реализирана в резултат на сделки с трети лица, които не са членове на кооперацията да бъде освобождавана от данък или сумите, платени като възнаграждение на посочените трети лица, да бъдат приспадани за целите на данъчното облагане.
- 73 Освен това е необходимо да се следи за спазването на изискването за съгласуваност на дадено предимство не само с присъщите особености на разглежданата данъчна система, но и що се отнася до привеждането в действие на тази система.
- 74 Следователно съответната държава членка е длъжна да въвежда и прилага подходящи процедури за контрол и мониторинг, за да може да гарантира, че предвидените в полза на кооперативните дружества специфични мерки на данъчно облагане са съгласувани с логиката и общата структура на данъчната система, както и да предотврати възможността икономически субекти да избират тази специфична правно-организационна форма с единствената цел да се ползват от предвидените за този вид дружества предимства в областта на данъчното облагане. Запитващата юрисдикция следва да провери дали това условие е изпълнено по делата, предмет на главните производства.
- 75 При всички положения, за да могат данъчни освобождавания като разглежданите в главните производства да бъдат обосновани от естеството или от общата структура на данъчната системата на съответната държава членка, трябва също така да се гарантира, че тези данъчни освобождавания са в съответствие с принципа на пропорционалност и не надхвърлят необходимото в смисъл, че преследваната легитимна цел не може да бъде постигната с мерки с по-малък обхват.
- 76 В светлината на всички предоставени от Съда в точки 64—75 от настоящото решение тълкувателни елементи, свързани с правото на Съюза, националната юрисдикция е длъжна да прецени дали данъчните предимства, предвидени в полза на разглежданите в главните производства трудово-производителни и работнически кооперации са обосновани с оглед на естеството и общата структура на съответната данъчна система.

По условията за въздействие върху търговията между държавите членки и за нарушаване на конкуренцията

- 77 Член 87, параграф 1 ЕО забранява помощите, които засягат търговията между държавите членки и нарушават или заплашват да нарушат конкуренцията.
- 78 За целите на квалифицирането на една национална мярка като държавна помощ следва не да се установи реалното въздействие на разглежданата помощ върху търговията между държавите членки и действителното нарушаване на конкуренцията, а само да се разгледа дали тази помощ би могла да засегне тази търговия и да наруши конкуренцията (вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело Италия/Комисия, C-372/97, Recueil, стр. I-3679, точка 44, Решение от 15 декември 2005 г. по дело Unicredito Italiano, C-148/04, Recueil, стр. I-11137, точка 54, както и Решение по дело Cassa di Risparmio di Firenze и др., посочено по-горе, точка 140).
- 79 В частност, когато предоставена от държава членка помощ укрепва позицията на предприятие спрямо тази на други конкурентни предприятия в рамките на търговията в Общността, тя трябва да се счита за повлияна от помощта (вж. по-специално Решение по дело Unicredito Italiano, посочено по-горе, точка 56 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Cassa di Risparmio di Firenze и др., посочено по-горе, точка 141).
- 80 В това отношение не е необходимо самото предприятие получател да участва във вътреобщностната търговия. Всъщност, когато държава членка предоставя помощ на дадено предприятие, дейността на националния ѝ пазар може да се запази или активизира, което като последица ще намали шансовете на предприятия, установени в други държави членки, да проникнат на пазара на тази държава членка. Освен това укрепването на предприятие, което до момента не е участвало във вътреобщностната търговия, може да го постави в положение, което му позволява да проникне на пазара на друга държава членка (вж. Решение по дело Unicredito Italiano, посочено по-горе, точка 58, както и Решение по дело Cassa di Risparmio di Firenze и др., посочено по-горе, точка 143).

- 81 Следователно трябва да се констатира, че данъчно предимство като разглежданото в главните производства може да засегне търговията между държавите членки и да наруши конкуренцията по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.
- 82 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси, преформулирани в точка 38 от настоящото решение, следва да се отговори, че данъчни освобождавания като разглежданите в главните производства, предоставяни на трудово-производителни и работнически кооперации съгласно национална разпоредба като съдържащата се в член 11 от ДПР № 601/1973, представляват „държавна помощ“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО единствено при положение че са изпълнени всички условия за приложението на тази разпоредба. В ситуация като тази в основата на споровете, с които е сезирана запитващата юрисдикция, последната следва да прецени по-специално дали съответните данъчни освобождавания имат селективен характер, както и дали могат евентуално да бъдат обосновани от естеството или от общата структура на националната данъчна система, в която се вписват, като по-специално установи дали разглежданите в главните производства кооперативни дружества фактически се намират в сходно положение с това на другите оператори, учредени в правно-организационната форма на юридически лица със стопанска цел, и ако това действително е така, дали предвиденото за посочените кооперативни дружества по-благоприятно данъчно третиране е, от една страна, присъщо на основните принципи на приложимата в съответната държава членка данъчна система, а от друга страна — дали е в съответствие с принципите на съгласуваност и пропорционалност.

По съдебните разноски

- 83 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Данъчни освобождавания като разглежданите в главните производства, предоставяни на трудово-производителни и работнически кооперации съгласно национална разпоредба като съдържащата се в член 11 от Декрет № 601 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. относно уредбата на данъчните предимства, в редакцията му в сила от 1984 г. до 1993 г. представляват „държавна помощ“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО единствено при положение че са изпълнени всички условия за приложението на тази разпоредба. В ситуация като тази в основата на споровете, с които е сезирана запитващата юрисдикция, последната следва да прецени по-специално дали съответните данъчни освобождавания имат селективен характер, както и дали могат евентуално да бъдат обосновани от естеството или от общата структура на националната данъчна система, в която се вписват, като по-специално установи дали разглежданите в главните производства кооперативни дружества фактически се намират в сходно положение с това на другите оператори, учредени в правно-организационната форма на юридически лица със стопанска цел, и ако това действително е така, дали предвиденото за посочените кооперативни дружества по-благоприятно данъчно третиране е, от една страна, присъщо на основните принципи на приложимата в съответната държава членка данъчна система, а от друга страна — дали е в съответствие с принципите на съгласуваност и пропорционалност.

Подписи