

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. září 2011 *

Ve spojených věcech C-78/08 až C-80/08,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 29. listopadu a 20. prosince 2007, došlé Soudnímu dvoru dne 25. února 2008, v řízení

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

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

Adige Carni Soc. coop. arl, v likvidaci,

proti

Agenzia delle Entrate,

* Jednací jazyk: italština.

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

a

Ministero delle Finanze

proti

Michele Franchetto (C-80/08),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, J.-J. Kasel (zpravodaj), M. Ilešič, M. Safjan a M. Berger, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. března 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Paint Graphos Soc. coop. arl a Adige Carni Soc. coop. Arl, v likvidaci, F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva a L. Manzi, avvocati,

- za M. Franchetto, M. Bianca, avvocato,
- za italskou vládu I. M. Bragugliem, dále G. Palmieri, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Gentiliem, avvocato dello Stato,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem, jakož i A.-L. Vendrolini a B. Beaupère-Manokha, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem, G. Contem a C. Urraca Caviedesem, jako zmocněnci,
- za Kontrolní úřad ESVO, X. Lewisem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. července 2010,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článku 87 ES a zákazu zneužití práva v daňové oblasti.

- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci tří sporů, a to mezi Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate s Paint Graphos Soc. coop. arl (dále jen „Paint Graphos“) (C-78/08), Adige Carni Soc. coop. arl, v likvidaci (dále jen „Adige Carni“), s Agenzia delle Entrate a Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08), jakož i mezi Ministero delle Finanze s M. Franchettim (C-80/08) ohledně žádostí o osvobození od různých daní, která italské daňové právo zakládá výrobním a pracovním družstevním společností.

Právní rámec

Právo Unie

- 3 Dne 10. prosince 1998 zveřejnila Komise Evropských společenství sdělení o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. C 384, s. 3, dále jen „sdělení o přímém zdanění podniků“), v němž hodlá vyjasnit některé aspekty v oblasti státních podpor ve formě daňových opatření.
- 4 Po přijetí nařízení Rady (ES) č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu Evropské družstevní společnosti (SCE) (Úř. věst. L 207, s. 1), Komise ve svém sdělení ze dne 23. února 2004 Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů o podpoře družstevních společností v Evropě [KOM(2004) 18 v konečném znění, dále jen „sdělení o podpoře družstevních

společností v Evropě“] zdůraznila zvláštní rysy družstevních společností a představila opatření na podporu rozvoje této společenstevní formy v členských státech.

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Článek 45 Italské ústavy stanoví:

„Republika uznává společenskou funkci spolupráce vzájemné povahy, jejímž účelem není soukromá spekulace. Zákon nejvhodnějšími prostředky napomáhá a podporuje její rozvoj a přiměřenými kontrolami zajišťuje její povahu a cíle. Zákon pečuje o ochranu a rozvoj řemesel.“

- 6 Nařízení prezidenta republiky č. 601 ze dne 29. září 1973, o právní úpravě daňového zvýhodnění (řádná příloha GURI č. 268 ze dne 16. října 1973, s. 3), ve znění platném k rozhodnému datu, totiž mezi lety 1984 až 1993 (dále jen „DPR č. 601/1973“), stanovovalo:

„Článek 10

(Zemědělská a malorybářská družstva)

1. Od daně z příjmu právnických osob a od místní daně z příjmu jsou osvobozeny příjmy, které mají zemědělské družstevní společnosti a jejich seskupení z chovu zvířat krmených krmivem pocházejícím alespoň z jedné čtvrtiny z pozemků členů, a v mezích stanovených ve čl. 28 bodě c) nařízení [...] prezidenta Republiky [č. 597] ze dne

29. září 1973 dále z nakládání, zpracování a prodeje zemědělských nebo zootechnických výrobků a zvířat chovaných členy v mezích možností jejich pozemků.

2. Jdou-li činnosti vykonávané družstvem nebo jeho členy nad rámec mezí uvedených v předchozím odstavci a v čl. 28 bodech b) a c) dotčeného nařízení, vztahuje se osvobození na tu část příjmu družstva nebo seskupení, která odpovídá zemědělskému výnosu z pozemků členů.

3. Příjmy malorybářských družstev a jejich seskupení jsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob a od místní daně z příjmu. Za malorybářská družstva se považují ta družstva, která se podnikatelsky zabývají rybolovem na moři, k němuž používají výlučně lodi spadající do kategorií 3 a 4 podle článku 8 nařízení prezidenta republiky č. 1639 ze dne 2. října 1968 nebo rybolovem ve vnitrozemských vodách.

Článek 11

(Výrobní a pracovní družstva)

1. Příjmy výrobních a pracovních družstev a jejich seskupení jsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob a od místní daně z příjmu v případě, že výše odměn skutečně vyplacených členům, kteří jako vklad na trvalém základě poskytují svou práci, včetně částek uvedených v posledním odstavci, není nižší než 60 % celkové výše všech ostatních nákladů, s výjimkou nákladů na suroviny a na zásobování. Je-li výše odměn nižší než 60 % celkové výše ostatních nákladů, avšak nikoli nižší než 40 %, snižují se daň z příjmu právnických osob a místní daň z příjmu o polovinu.

2. Na výrobní družstevní společnosti se ustanovení předchozího odstavce vztahují za podmínky, že členové splňují všechny požadavky, které pro členy pracovních družstev stanoví článek 23 legislativního nařízení [...] prozatímní hlavy státu [č. 1577] ze dne 14. prosince 1947, ve znění pozdějších změn.

3. Pro účely výpočtu příjmu výrobních a pracovních družstevních společností a jejich seskupení mohou být částky vyplacené zaměstnaným členům jako příplatek k jejich odměně odečteny do výše běžné mzdy zvýšené o 20%.

Článek 12

(Další družstevní společnosti)

1. U jiných družstevních společností a jejich seskupení, než které jsou uvedeny ve člancích 10 a 11, se daň z příjmu právnických osob a místní daň z příjmu snižují o čtvrtinu.

2. Z hlediska místní daně z příjmu má společnost nebo seskupení možnost rozhodnout se místo snížení podle předchozího odstavce pro použití odpočtů podle čl. 7 odst. 4 nařízení prezidenta republiky č. 599 ze dne 29. září 1973. Tuto možnost je třeba uplatnit v daňovém přiznání za zdaňovací období, k němuž je třeba pod sankcí neplatnosti připojit seznam členů, kterých se odpočty týkají.

3. U spotřebních družstevních společností a jejich seskupení se připouští, aniž tím jsou dotčena ustanovení předchozích odstavců, odpočítávat od příjmu částky rozdělované mezi členy v podobě vratky části ceny zakoupeného zboží.

Článek 13

(Financování členů)

1. Od místní daně z příjmu jsou osvobozeny úroky z jiných částek, než je kapitálový podíl na základním kapitálu, který fyzické osoby, které jsou členy, dávají k dispozici družstevní společnosti a jejím seskupením nebo který tyto členům strhávají za podmínky:

- a) že platby a srážky se provádějí výlučně za účelem dosažení společenského účelu a nepřesahují částku 40 milionů lir na každého člena. Tento strop se zvyšuje na 80 milionů lir u družstev zabývajících se konzervací, zpracováním, přeměnou a prodejem zemědělských výrobků a u výrobních a pracovních družstev;
- b) že úroky vyplácené z dotčených částek nepřesáhnou strop úroků příslušejících držitelům poštovních spořicích poukázek.

[...]

Článek 14

(Podmínky pro uplatnění výhod)

1. Daňové výhody stanovené v této hlavě se vztahují na družstevní společnosti a jejich seskupení, které se řídí zásadami vzájemnosti stanovenými v zákonech Státu a které jsou zapsány v prefektských rejstřících nebo ve všeobecném rejstříku družstev.

2. Požadavky charakterizující cíl vzájemnosti jsou považovány za splněné, jestliže jsou podmínky stanovené v článku 26 legislativního nařízení prozatímní hlavy státu č. 1577 ze dne 14. prosince 1947 [o opatřeních ke spolupráci (GURI č. 17, ze dne 22. ledna 1948)], ve znění pozdějších změn (dále jen ‚legislativní nařízení č. 1577/1947‘), výslovně uvedeny ve stanovách bez možnosti odchýlit se od nich a jestliže bylo konstatováno skutečné splnění těchto podmínek ve finančním roce a v pěti letech tomuto roku předcházejících nebo případně během doby, která uplynula od schválení stanov, pokud nedosáhla pěti let.

3. Dohled nad podmínkami pro uplatnění daňových výhod vykonává daňová správa, která konzultuje ministerstvo práce nebo jiné orgány dohledu.“

7 Článek 26 legislativního nařízení č. 1577/1947 zní takto:

„Pro daňové účely se má za to, že podmínky charakterizující cíl vzájemnosti jsou dány tehdy, pokud stanovy družstva obsahují následující ustanovení:

a) zákaz vyplácet dividendy vyšší, než je zákonná úroková sazba oproti skutečně vyplacenému kapitálu;

b) zákaz rozdělovat rezervy mezi členy po dobu existence společnosti;

- c) v případě zrušení společnosti převod celého jmění společnosti sníženého toli-ko o vložený kapitál a případně o splatné dividendy na obecně prospěšné účely v souladu s duchem vzájemnosti.

[...]“

- 8 Článek 12 zákona č. 904 ze dne 16. prosince 1977, kterým se mění režim daně z příjmu právnických osob a režim zdaňování dividend a navyšování základního jmění, změn minimálního základního jmění společností a další ustanovení v oblasti daní a práva společností (GURI č. 343, ze dne 17. prosince 1977, dále jen „zákon č. 904/1977“), zakotvuje:

„Aniž jsou dotčena ustanovení hlavy III nařízení prezidenta republiky ze dne 29. září 1973 č. 601, ve znění pozdějších změn a doplnění, částky vyčleněné na nedělitelné rezervy netvoří součást zdanitelného příjmu družstevních společností a jejich sesku-pení potud, pokud je vyloučena možnost rozdělit je společníkům ať už v jakékoli po-době, a to jak po dobu existence společnosti nebo seskupení, tak při jeho zrušení.“

Spory v původních řízeních

Věc C-78/08

- 9 Po šetřeních provedených ze strany Guardia di Finanza zaslala daňová správa města Matera Paint Graphos, družstevní společnosti podle italského práva, daňový výměr

za rok 1993, kterým se opravuje výše jejího příjmu pro účely vyměření daně z příjmu právnických osob (dále jen „IRPEG“) a místní daně z příjmu (dále jen „ILOR“). V témže výměru daňová správa odmítla přiznat uvedené společnosti nárok na daňová osvobození zakotvená italskou právní úpravou ve prospěch družstevních společností.

- 10 Paint Graphos podala proti tomuto výměru žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Matera a dovolávala se svého práva na dotčená daňová osvobození. Tento soud této žalobě vyhověl.

- 11 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku odvolání ke Commissione tributaria regionale della Basilicata, která prvostupňový rozsudek potvrdila.

- 12 Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate napadly tento rozsudek kasační stížností, přičemž se dovolávají zejména porušení a nesprávného použití článků 11 a 14 DPR č. 601/1973.

Věc C-79/08

- 13 Daňovým výměrem ze dne 8. června 1999 oznámila daňová správa Rovigo Adige Carni, družstevní společnosti podle italského práva, že pozbývá daňových výhod stanovených v článku 10 a násl. DPR č. 601/1973, že se zvyšuje její zdanitelný příjem za rok 1993 a že se následně zvyšují IRPEG a ILOR, které je tato společnost povinna splatit.

Uvedená daňová správa poukázala zejména na existenci nedopočitatelných výdajů v tom rozsahu, v jakém nebyly zdokumentovány nebo se netýkaly zkoumaného daňového období. Opíraje se o protokol Guardia di Finanza, zpochybnila daňová správa rovněž vystavení faktur pro neexistující operace ze strany společnosti Italcarni Srl, přičemž odpovídající částka byla považována za příjem. Protože tato částka nebyla ze strany Adige Carni zaúčtována jako příjem, měla daňová správa za to, že tato částka byla mezi členy rozdělena v rozporu s článkem 11 dotčeného DPR.

- 14 Adige Carni podala žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Rovigo, která sporný daňový výměr zrušila.

- 15 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku odvolání ke Commissione tributaria regionale, která potvrdila daňový výměr i pozbytí daňových osvobození, která Adige Carni svědčila.

- 16 Adige Carni proto podala kasační stížnost, přičemž se dovolává zejména absence odůvodnění nebo nedostatečného odůvodnění rozhodnutí, kterým se dotčená daňová osvobození odmítají.

Věc C-80/08

- 17 Daňová správa v Monfalcone opravila daňová přiznání podaná italským státním příslušníkem M. Franchettem za roky 1984 až 1986 z důvodu, že posledně uvedený jakožto člen družstevní společnosti podle italského práva Cooperativa Maricoltori Alto

Adriatico r.l. (dále jen „Cooperativa Maricoltori“), jejímž předmětem činnosti je chov a prodej měkkýšů, vystupoval na trhu stejně jako další členové samostatně, zatímco tato společnost, jejímž jménem byly vydávány nákupní a prodejní faktury, získávala z každého prodeje provizi za každou poskytnutou službu a rozdělovala příjem z cenové přírážky mezi členy, namísto aby jej převedla do k tomu určených rezervních fondů.

- 18 Pokud jde o Cooperativa Maricoltori, byla zpochybněna osvobození od IRPEG za léta 1984 a 1985 a daňovou správou v Monfalcone byly odpovídající částky vybrány. Jde-li o žalobu podanou touto společností a týkající se zdaňovacího období 1985, Commissione tributaria di primo grado di Trieste ji zamítla a na zdaňovací období 1984 se vztahovala daňová amnestie.
- 19 M. Franchetto napadl daňový výměr, který se ho týkal, u Commissione tributaria di primo grado di Trieste, s tím, že tvrdil, že nelze zpochybnit, že podmínky nutné k tomu, aby byla dotčené společnosti přiznána povaha družstva, jsou splněny, jelikož nebylo získáno stanovisko Ministerstva práce stanovené článkem 14 DPR č. 601/1973.
- 20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste dala žalobě M. Franchetty za pravdu.
- 21 M. Franchetto naopak neuspěl ve druhém stupni na základě odvolání daňové správy v Monfalcone, protože Commissione tributaria di secondo grado di Trieste měla za to, že Cooperativa Maricoltori sleduje nikoli cíle vzájemnosti, nýbrž „konsorciální“ cíle.
- 22 Commissione tributaria centrale di Roma z podnětu M. Franchetty, který tvrdil, že je v postavení člena zaměstnáváného družstvem, které je za takové prohlášeno ve svých stanovách, měla bez meritorního zkoumání argumentů uplatňovaných žalobcem za

to, že daňová osvobození nelze dotčené společnosti odmítnout bez toho, že by bylo dopředu získáno stanovisko Ministerstva práce.

- 23 Ministero delle Finanze se v řízení o kasační stížnosti domáhá zrušení rozsudku uvedeného soudu, přičemž se dovolává zejména porušení článku 14 DPR č. 601/1973 z důvodu, že daňový výměr se vztahoval k členu družstevní společnosti, a nikoli k ní jako takové, a že proto nebylo třeba získat stanovisko Ministerstva práce.
- 24 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 31. března 2008 byly věci C-78/08 až C-80/08 pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku, spojeny.

Předběžné otázky

- 25 Poté, co Corte suprema di cassazione uvedl, že účelem sporů, kterými se zabývá, jsou úplná nebo částečná osvobození od různých daní, která italské právní předpisy zakládají pouze ve prospěch družstevních společností, a to vzhledem ke zvláštnímu cíli, který sledují a který je uznán článkem 45 Italské ústavy oceňujícím společenskou funkci i zásadně vzájemnou povahu tohoto druhu společnosti, domnívá se, že pro účely ověření slučitelnosti těchto výhod s právem Unie, je třeba nejprve určit, zda a případně za jakých podmínek zakládá skutečnost, že uvedené družstevní společnosti takto ušetří na daních, přičemž tato úspora je často výrazná, podporu neslučitelnou se společným trhem ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Vzhledem k přímému účinku

čl. 88 odst. 3 ES by totiž taková neslučitelnost měla za následek povinnost, aby vnitrostátní orgány včetně soudních ponechaly DPR č. 601/1973 bez použití.

26 Stejně tak znamená-li skutečnost, že si uvedené společnosti zvolily družstevní formu, zneužití práva způsobilé narušit tržní pravidla, volnou soutěž a zásadu rovnosti zacházení, v projednávaných případech by se v důsledku toho družstevní společnost nemohla proti daňové správě dovolávat své právní formy a daňová správa by pak mohla tyto společnosti zdaňovat na základě obvyklého daňového režimu vztahujícího se na společnosti se ziskovým účelem. Podle Corte suprema di cassazione je třeba ptát se po odůvodnění a proporcionalitě uvedených výhod, a to nejen s ohledem na rozsah a tržní podíl některých družstevních společností, ale rovněž nečinnosti dozorového systému, který vnitrostátní právo předpokládá.

27 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že zjištění, že družstevní společnosti, o které jde v původních řízeních, nesledují v rozporu s tím, co tvrdí a co je uvedeno v jejich stanovách, cíl vzájemnosti, umožnil teprve zásah polizia tributaria (daňové policie), zatímco orgány dohledu pověřené kontrolou dodržování podmínek souvisejících s cílem vzájemnosti vyžadovaným italskou právní úpravou nebyly s to tuto anomálii odhalit. Taková selhání systému dohledu mohou nahraovat zneužitím při uplatňování kritérií, která umožňují, aby se družstevní společnosti těšily příznivějšímu daňovému režimu.

28 Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, které ve všech třech věcech C-78/08 až C-80/08 znějí totožně:

„[1] Jsou daňové výhody přiznávané družstevním společnostem podle článků 10, 11, 12, 13 a 14 DPR [č. 601/1973] slučitelné s právem hospodářské soutěže, a konkrétně lze je kvalifikovat jako státní podpory ve smyslu článku 87 [...] ES, je-li

známo zejména to, že systém sledování a nápravy zneužití zakotvený [v legislativním nařízení č. 1577/1947] není odpovídající?

- [2] Co se týče konkrétně otázky, zda lze sporné daňové výhody kvalifikovat jako státní podpory, lze tato opatření považovat za přiměřená vzhledem k cílům stanoveným pro družstevní společnost; může se přezkum proporcionality týkat nejen individuálních opatření, ale rovněž zvýhodnění poskytovaných opatřeními jako celkem a narušení hospodářské soutěže, která z toho vyplývají?
- [3] Za účelem zodpovězení předcházejících otázek je třeba vzít v úvahu skutečnost, že systém dohledu je vážně oslaben reformou práva společností, a to zejména co se týče družstevních společností s převažující, avšak nikoli výlučnou vzájemností povahou podle zákona č. 311/2004.
- [4] Bez ohledu na to, zda lze uvedené daňové výhody kvalifikovat jako státní podpory, lze použití právní formy družstevní společnosti, i pokud se nejedná o podvod nebo předstírání, kvalifikovat jako zneužití práva, pokud k použití této formy společnosti dochází s výlučným nebo hlavním cílem docílit daňové úspory?“

K přípustnosti žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce

²⁹ Paint Graphos, Adige Carni a vlády, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření s výjimkou vlády francouzské, a také Komise vyslovují pochybnosti, pokud jde

o přípustnost těchto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce nebo přinejmenším jedné nebo druhé z předložených otázek. Postoj k věci samé tedy zaujaly toliko subsidiárně.

- 30 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že v rámci řízení zavedeného článkem 267 SFEU je pouze věcí vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu práva Unie, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudek ze dne 10. června 2010, Bruno a další, C-395/08 a C-396/08, Sb. rozh. s. I-5119, bod 18 a citovaná judikatura).
- 31 Podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu práva Unie položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že požadovaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které mu jsou položeny (rozsudky ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, Sb. rozh. s. I-4233, bod 22; ze dne 22. června 2010, Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, Sb. rozh. s. I-5667, bod 27, a výše uvedený Bruno a další, bod 19).
- 32 Přezkoumávat podmínky, za kterých se na Soudní dvůr obrátil vnitrostátní soud, tedy Soudnímu dvoru přísluší pouze za výjimečných okolností (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. března 2001, PreussenElektra, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39).

Duch spolupráce, v němž má probíhat řízení o předběžné otázce, totiž znamená, že vnitrostátní soud bere ohled na funkci svěřenou Soudnímu dvoru, kterou je přispívat k výkonu spravedlnosti v členských státech, a nikoliv poskytovat poradní stanoviska k obecným či hypotetickým otázkám (rozsudek ze dne 12. června 2003, Schmidberger, C-112/00, Recueil, s. I-5659, bod 32 a citovaná judikatura).

33 Pokud jde o projednávané předběžné otázky, dotazuje se vnitrostátní soud prvními dvěma, zda daňové výhody, které uvedené vnitrostátní právo zakládá družstevním společností, lze kvalifikovat jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.

34 I když přitom podle ustálené judikatury nepřísluší Soudnímu dvoru vyjadřovat se v rámci řízení zahajovaného podle článku 267 SFEU ke slučitelnosti vnitrostátních právních norem s právem Unie ani vykládat vnitrostátní zákonné nebo podzákoné právní předpisy, má však Soudní dvůr pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré poznatky k výkladu práva Unie, které mu umožní, aby tuto slučitelnost pro účely rozsudku ve věci, která mu byla předložena, sám posoudil (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1993, Hünermund a další, C-292/92, Recueil, s. I-6787, bod 8, a ze dne 27. listopadu 2001, Lombardini a Mantovani, C-285/99 a C-286/99, Recueil, s. I-9233, bod 27).

35 Přesněji bylo již rozhodnuto, že pravomoc Komise posuzovat slučitelnost určité podpory se společným trhem nebrání tomu, aby se vnitrostátní soud v rámci řízení o předběžné otázce dotázal Soudního dvora na výklad pojmu podpory (rozsudek ze dne 29. června 1999, DM Transport, C-256/97, Recueil, s. I-3913, bod 15). Soudní dvůr tak může předkládajícímu soudu poskytnout zejména poznatky k výkladu práva Unie, které předkládajícímu soudu umožní určit, zda lze určité vnitrostátní opatření považovat za státní podporu ve smyslu tohoto práva (viz rozsudek ze dne 10. června

2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Sb. rozh. s. I-5243, bod 24 a citovaná judikatura).

- ³⁶ Z toho plyne, že okolnost, že první dvě otázky jsou formulovány tak, že se týkají slučitelnosti DPR č. 601/1973 s příslušnými ustanoveními práva Unie, nemá za následek jejich nepřipustnost.
- ³⁷ Stejně je tomu i s okolností, že první z těchto dvou otázek odkazuje rovněž na články 10 a 12 DPR č. 601/1973, které se týkají jiných družstevních společností, než jsou výrobní a pracovní družstevní společnosti, ačkoli Corte suprema di cassazione družstevní společnosti, o které jde v původních řízeních, jako „výrobní a pracovní družstva“ ve smyslu článku 11 téhož nařízení kvalifikoval. První dvě předložené otázky je tak třeba považovat za přípustné, pokud se týkají situace tohoto na posledním místě uvedeného druhu družstevních společností, jak se ukazuje z hlediska článku 11 uvedeného nařízení, případně ve spojení s jeho články 13 a 14.
- ³⁸ Z hlediska výše uvedeného je třeba první dvě otázky, které je nutno zkoumat společně, chápat v podstatě jako dotaz, zda a případně v jakém rozsahu mohou být daňová zvýhodnění ve prospěch výrobních a pracovních družstevních společností, jako jsou ta, o která jde v původním řízení podle vnitrostátní právní úpravy takového typu, jako je úprava obsažená v článku 11 DPR č. 601/1973, kvalifikována jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.
- ³⁹ Pokud jde o třetí otázku, stačí konstatovat, že Corte suprema di cassazione v ní odkazuje na legislativní změny, k nimž došlo poté, co nastaly skutkové okolnosti rozhodné pro původní spory. Pro rozhodnutí sporů, jímž se předkládající soud zabývá, není relevantní ani odkaz na zákon č. 311 z roku 2004, který je v uvedené otázce obsažený. Třetí otázka je tedy nepřipustná.

- 40 Pokud jde o čtvrtou otázku položenou předkládajícím soudem, která se týká případného zneužití práva, jehož se dopustily společnosti, o které jde v původních řízeních, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se subjekty práva nemohou norem práva Unie dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 68, a rozsudek ze dne 20. září 2007, Tum a Dari, C-16/05, Sb. rozh. s. I-7415, bod 64).
- 41 Je však nesporné, že výhody poskytnuté družstevním společenstvem, o které jde v původních řízeních, podle DPR č. 601/1973, byly založeny výlučně italským právem, a nikoli právem Unie. Je tudíž vyloučeno, aby v projednávaných případech šlo o porušení zákazu zneužití práva v rámci práva Unie.
- 42 Protože se tak čtvrtá otázka netýká výkladu práva Unie, nemá Soudní dvůr pravomoc o ní rozhodnout.

K předběžným otázkám

- 43 Aby bylo možné odpovědět na první dvě otázky, jak byly přeformulovány v bodě 38 tohoto rozsudku, je třeba předkládajícímu soudu poskytnout poznatky nutné k výkladu podmínek, jimž čl. 87 odst. 1 ES podřizuje kvalifikaci vnitrostátního opatření jako státní podpory, tedy zaprvé podmínky financování tohoto opatření státem nebo ze státních prostředků, zadruhé podmínky selektivity uvedeného opatření a zatřetí podmínky dopadu posledně uvedeného na obchod mezi členskými státy a z toho vyplývající narušení hospodářské soutěže. Tyto tři podmínky je tedy třeba postupně přezkoumat.

K podmínce financování opatření státem nebo ze státních prostředků

- 44 Článek 87 odst. 1 ES dopadá na „podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků.“
- 45 Podle ustálené judikatury je pojem podpory obecnější než pojem dotace, protože zahrnuje nejen taková pozitivní plnění, jako jsou samotné dotace, ale také zásahy různými způsoby snižující náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku a které mají tutéž povahu a tytéž účinky jako dotace, aniž jimi v přesném slova smyslu jsou (viz zejména rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 38; ze dne 15. července 2004, *Španělsko v. Komise*, C-501/00, Sb. rozh. s. I-6717, bod 90 a citovaná judikatura, a ze dne 10. ledna 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze a další*, C-222/04, Sb. rozh. s. I-289, bod 131).
- 46 Z toho vyplývá, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům osvobození od daně, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je „státní podporou“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Státní podporu může představovat rovněž opatření, které určitým podnikům přiznává snížení daně nebo odklad zaplacení obvykle splatné daně (výše uvedený rozsudek *Cassa di Risparmio di Firenze a další*, bod 132).
- 47 Je tedy namístě konstatovat, že takové vnitrostátní opatření, jako je to, o které jde v původních řízeních, s sebou nese státní financování.

K podmínce selektivity sporného opatření

- 48 Článek 87 odst. 1 ES zakazuje státní podpory, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, to jest selektivní podpory.
- 49 Kvalifikace daňového opatření jako „selektivního“ předpokládá zaprvé nejprve identifikovat a přezkoumat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem se musí zadruhé posoudit a prokázat případná selektivní povaha výhody, kterou dotčené daňové opatření zakládá, tak, že se prokáže, že toto opatření se odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh. s. I-7115, bod 56).
- 50 V tomto ohledu z poznatků, jimiž disponuje Soudní dvůr, zaprvé plyne, že pro účely výpočtu daně z příjmu společností se zdanitelný základ dotčených výrobních a pracovních družstevních společností stanoví stejně jako u ostatních druhů společností, to jest podle výše čistého zisku z výnosu činnosti podniku na konci zdaňovacího období. Je proto třeba mít za to, že pro účely posouzení případné selektivní povahy dotčeného opatření představuje referenční právní režim daň z příjmu společností.
- 51 Zadruhé je třeba uvést, že odchýlně od pravidel, která se obecně použijí na právnické osoby, je zdanitelný příjem výrobních a pracovních družstevních společností osvobozen od daně z příjmu společností. Tyto družstevní společnosti se tedy těší daňové výhodě, které se společnosti se ziskovým účelem dovolávat nemohou.

- 52 Z článku 11 DPR č. 601/1973 plyne, že výhoda jako je ta, o kterou jde v původních řízeních, se nevztahuje na veškeré hospodářské subjekty, nýbrž je poskytována podle toho, zda právní formou podniku je družstevní společnost či nikoli (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Cassa di Risparmio di Firenze a další, bod 136).
- 53 Upřesnit je třeba ještě to, že podpora může být z pohledu čl. 87 odst. 1 ES selektivní, i když se týká jednoho celého hospodářského odvětví (viz zejména rozsudek ze dne 17. června 1999, *Belgie v. Komise*, C-75/97, Recueil, s. I-3671, bod 33).
- 54 Proto je třeba určit, zda daňová osvobození jako jsou ta, o která jde v původních řízeních, mohou v porovnání s jinými podniky, které se nacházejí ve srovnatelném faktické a právní situaci, zvýhodňovat určité podniky nebo určitá odvětví výroby z hlediska cíle sledovaného režimem daně z příjmu společností, to jest zdanění zisků společností.
- 55 V tomto ohledu je třeba uvést, že družstevní společnosti, což je forma, ve které byly založeny právní entity, o které jde v původních řízeních, se řídí zvláštními zásadami fungování, které je jasně odlišují od jiných hospodářských subjektů. Jak zákonodárce Unie při přijímání nařízení č. 1453/2003, tak Komise ve svém sdělení o podpoře družstevních společností v Evropě na tyto zvláštní vlastnosti poukázaly.
- 56 Ty se, jak bylo uvedeno zejména v osmém bodě odůvodnění uvedeného nařízení, v základu projevují zásadou přednostního postavení jednotlivce, jež je konkretizována ve zvláštních ustanoveních o členství, vystoupení a vyloučení členů. Kromě toho desátý bod odůvodnění téhož nařízení upřesňuje, že při zrušení by měly být čistý obchodní majetek a rezervy převedeny na jiný družstevní subjekt, který sleduje podobné cíle nebo cíle obecného zájmu.

- 57 Pokud jde o správu družstevních společností, je třeba uvést, že tyto společnosti nejsou spravovány ve prospěch investorů zvnějšku. Podle osmého a desátého bodu odůvodnění nařízení č. 1453/2003 i bodu 1.1 sdělení o podpoře družstevních společností v Evropě se na ovládání společnosti rovnoměrně podílejí její členové, což je odrazem pravidla „jedna osoba, jeden hlas“. Rezervy a aktiva jsou tedy vlastněny společně, jsou nedělitelné a musejí být vynakládány na společné zájmy členů.
- 58 Pokud jde o fungování družstevních společností, je třeba uvést, že s ohledem na přednost osoby, mají tyto společnosti za konečný účel, jak uvádí zejména desátý bod odůvodnění nařízení č. 1435/2003 a bod 1.1 sdělení o podpoře družstevních společností v Evropě, vzájemný prospěch jejich členů, kteří jsou současně zákazníci, zaměstnanci nebo dodavatelé, takže každý z nich má užitek z činností družstva přiměřený své účasti v něm i transakcím, které s touto společností má.
- 59 Kromě toho jak upřesňuje bod 2.2.3 téhož sdělení, družstevní společnosti vůbec nemají přístup ke kapitálovým trhům nebo je mají jen omezený, takže jejich rozvoj závisí na jejich vlastních prostředcích nebo úvěru. Tato situace je dána skutečností, že akcie družstevních společností nejsou kótovány na burze, a nejsou tedy převoditelné. Kromě toho, jak o tom rovněž svědčí desátý bod odůvodnění nařízení č. 1435/2003, je odměna za půjčení kapitálu a účasti omezená, což činí investování do družstevní společnosti méně výhodným.
- 60 V důsledku toho je zisková marže tohoto zvláštního druhu společnosti jasně nižší než u kapitálových společností, které se mohou snáz přizpůsobit požadavkům trhu.
- 61 Vzhledem ke zvláštním rysům vlastním družstevním společností stačí tedy konstatovat, že v zásadě nelze mít za to, že výrobní a pracovní družstevní společnosti jako jsou ty, o které jde v původních řízeních, jsou ve srovnatelné faktické a právní situaci

s obchodními společnostmi, avšak za předpokladu, že jednají v hospodářském zájmu svých členů a udržují s nimi nejen ryze obchodní, ale zvláštní osobní vztah, v jehož rámci jsou tito členové aktivně zapojeni a mají právo na rovnoměrný podíl na hospodářských výsledcích.

- 62 Výrobní a pracovní družstevní společnosti vykazující odlišné rysy, než které jsou vlastní tomuto druhu společnosti, totiž nesledují ve skutečnosti cíl vzájemnosti, a musí být tedy odlišovány od modelu, který je popsán ve sdělení Komise o podpoře družstevních společností v Evropě.
- 63 V konečném důsledku je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem charakterizujícím spory, v nichž má rozhodnout, ověřil, zda se podle kritérií uvedených v bodech 55 až 62 tohoto rozsudku výrobní a pracovní družstevní společnosti, o které jde v původních řízeních, fakticky nacházejí v situaci srovnatelné se situací společností se ziskovým účelem, které podléhají dani z příjmu společností.
- 64 Za předpokladu, že by vnitrostátní soud dospěl k závěru, že ve sporech, jimiž se zabývá, je podmínka uvedená v předchozím bodě skutečně splněna, bylo by třeba ještě v souladu s judikaturou Soudního dvora stanovit, zda daňová osvobození jako jsou ta, o která jde v původním řízení, nejsou odůvodněna povahou nebo obecnou systematickou soustavou, do níž spadají (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Adria-Wien Pipeline* a *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, bod 42).
- 65 Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, tak může být odůvodněno, může-li dotyčný členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy (viz výše uvedený rozsudek *Portugalsko v. Komise*, bod 81).

- 66 V tomto kontextu je třeba předkládajícímu soudu poskytnout následující upřesnění, aby mohl ve sporech, jimiž se zabývá, užitečně rozhodnout.
- 67 Předně je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně judikoval, že cíl státních zásahů sám o sobě nepostačuje k tomu, aby tyto zásahy nebyly kvalifikovány jako podpory ve smyslu článku 87 ES (viz zejména rozsudek ze dne 22. prosince 2008, *British Aggregates v. Komise*, C-487/06 P, Sb. rozh. s. I-10505, bod 84 a citovaná judikatura).
- 68 Článek 87 odst. 1 ES totiž nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje tyto zásahy podle jejich účinků (výše uvedený rozsudek *British Aggregates v. Komise*, bod 85 a citovaná judikatura a citovaná judikatura).
- 69 Je rovněž třeba připomenout, že opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být odůvodněno, pokud toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů dotčené daňové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišit jednak mezi cíli určité daňové soustavy, které této soustavě nejsou vlastní, jednak mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Portugalsko v. Komise*, bod 81).
- 70 Daňová osvobození, která vyplývají z cíle, který není daňové soustavě, do níž spadají, vlastní, nemohou v důsledku toho unikat požadavkům plynoucím ze čl. 87 odst. 1 ES.
- 71 Jak dále plyne z bodu 25 sdělení o přímém zdanění podniků, má Komise za to, že za účelem odůvodnění toho, že družstevní společnosti, které rozdělují veškeré své zisky svým členům, nejsou zdaňovány na úrovni družstva, je-li daň vybírána na úrovni jejich členů, se lze účinně dovolávat povahy nebo obecné systematiky vnitrostátní daňové soustavy.

- 72 Komise se, jak to uvedla ve svých písemných vyjádřeních, konečně domnívá i to, že vnitrostátní opatření nelze účinně odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou dotčené daňové soustavy, pokud toto opatření umožňuje osvobodit od daně zisky pocházející z transakcí se třetími osobami, které nejsou členy družstva, nebo odpočet částek vyplacených těmto osobám v rámci odměn.
- 73 Kromě toho je třeba zajistit, aby byl dodržen požadavek soudržnosti poskytnuté výhody nejen s rysy vlastními daňové soustavě, ale také pokud jde o fungování této soustavy.
- 74 Na dotčeném členském státě tedy je, aby zavedl a zajistil uplatňování náležitého postupu dohledu a sledování, aby byla zaručena soudržnost zvláštních daňových opatření zavedených ve prospěch družstevních společností s logikou a obecnou systematikou daňové soustavy a aby bylo vyloučeno, že si hospodářské entity nebudou tuto formu volit pouze s cílem mít prospěch z výhod v oblasti daní zakotvených pro tento druh společností. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, je-li tento požadavek ve věcech v původních řízeních splněn.
- 75 K tomu, aby mohla být daňová osvobození, jako jsou ta, o která jde v původních řízeních, odůvodněna povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy dotčeného členského státu, je třeba dále zajistit, aby byla v souladu se zásadou proporcionality a nepřesáhla meze toho, co je nezbytné v tom smyslu, že sledovaného legitimního cíle nelze dosáhnout opatřeními menšího rozsahu.
- 76 Bude na předkládajícím soudu, aby podle všech těchto poznatků týkajících se výkladu práva Unie, jak je Soudní dvůr předložil v bodech 64 až 75 tohoto rozsudku, posoudil, zda daňové výhody zakotvené ve prospěch výrobních a pracovních družstevních společností jsou odůvodněné z hlediska povahy a obecné systematiky dotčené daňové soustavy.

K podmínkám vztahujícím se k dopadu na obchod mezi členskými státy a k narušení soutěže

- 77 Článek 87 odst. 1 ES zakazuje podpory, jež ovlivňují obchod mezi členskými státy a narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž.
- 78 Aby bylo vnitrostátní opatření kvalifikováno jako státní podpora, není třeba zjišťovat skutečný dopad podpory na obchod mezi členskými státy a skutečné narušení hospodářské soutěže, ale pouze přezkoumat, zda podpora může tento obchod ovlivnit a narušit hospodářskou soutěž (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, *Itálie v. Komise*, C-372/97, Recueil, s. I-3679, bod 44; ze dne 15. prosince 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, Sb. rozh. s. I-11137, bod 54, i výše uvedený rozsudek *Cassa di Risparmio di Firenze* a další, bod 140).
- 79 Pokud podpora poskytnutá členskými státy posiluje zejména postavení podniku vzhledem k jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Společenství, je třeba mít za to, že je tento obchod podporou ovlivněn (viz zejména výše uvedené rozsudky *Unicredito Italiano*, bod 56 a citovaná judikatura, i *Cassa di Risparmio di Firenze* a další, bod 141).
- 80 V tomto ohledu není nezbytné, aby se podnik-příjemce sám o sobě podílel na obchodu uvnitř Společenství. Pokud totiž členský stát určitému podniku poskytne podporu, může zůstat vnitrostátní činnost zachována nebo může vzrůst s tím důsledkem, že se sníží vyhlídky podniků usazených v jiných členských státech na proniknutí na trh tohoto členského státu. Mimoto posílení podniku, který se až dosud na obchodu uvnitř Společenství nepodílel, jej může uvést do situace, která mu umožní proniknout na trh jiného členského státu (výše uvedené rozsudky *Unicredito Italiano*, bod 58, i *Cassa di Risparmio di Firenze* a další, bod 143).

- 81 Je proto třeba konstatovat, že daňová výhoda, jako je ta, o kterou jde v původních řízeních, může ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit soutěž ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.
- 82 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je třeba na položené otázky, jak byly přeformulovány v bodě 38 tohoto rozsudku, odpovědět tak, že daňová osvobození, jako jsou ta, o která jde v původních řízeních, poskytovaná výrobním a pracovním družstevním společností na základě vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava obsažená v článku 11 DPR č. 601/1973, jsou „státní podporou“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES pouze tehdy, pokud jsou splněny všechny podmínky, za kterých se toto ustanovení použije. Pokud jde o takovou situaci, jaká vedla ke vzniku sporů, jimiž se předkládající soud zabývá, je na tomto soudu, aby konkrétněji posoudil selektivní povahu dotčených zdaňovacích opatření i jejich případné odůvodnění povahou nebo obecnou systematikou vnitrostátního daňové soustavy, do níž spadají, tím, že zejména stanoví, zda se družstevní společnosti dotčené v původních řízeních fakticky nacházejí v situaci srovnatelné se situací jiných hospodářských subjektů založených ve formě právních entit se ziskovým účelem a, je-li tomu skutečně tak, zda příznivější daňové zacházení vyhrazené uvedeným družstevním společnostem je zaprvé vlastní základním zásadám daňové soustavy používané v dotčeném členském státě a zadruhé, zda je v souladu se zásadami soudržnosti a proporcionality.

K nákladům řízení

- 83 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Daňová osvobození, jako jsou ta, o která jde v původních řízeních, poskytovaná výrobním a pracovním družstevním společnostem na základě vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava obsažená v článku 11 dekretu prezidenta republiky č. 601 ze dne 29. září 1973, o úpravě daňových výhod, ve znění účinném mezi lety 1984 až 1993, jsou „státní podporou“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES pouze tehdy, pokud jsou splněny všechny podmínky, za kterých se toto ustanovení použije. Pokud jde o takovou situaci, jaká vedla ke vzniku sporů, jimiž se předkládající soud zabývá, je na tomto soudu, aby konkrétně posoudil selektivní povahu dotčených zdaňovacích opatření i jejich případné odůvodnění povahou nebo obecnou systematikou vnitrostátního daňové soustavy, do níž spadají, tím, že zejména stanoví, zda se družstevní společnosti dotčené v původních řízeních fakticky nacházejí v situaci srovnatelné se situací jiných hospodářských subjektů založených ve formě právních entit se ziskovým účelem, a je-li tomu skutečně tak, zda příznivější daňové zacházení vyhrazené uvedeným družstevním společnostem je zaprvé vlastní základním zásadám daňové soustavy používané v dotčeném členském státě a zadruhé, zda je v souladu se zásadami soudržnosti a proporcionality.

Podpisy.