

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. rugsėjo 8 d.*

Sujungtose bylose C-78/08–C-80/08

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2007 m. lapkričio 29 d. ir gruodžio 20 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2008 m. vasario 25 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

prieš

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

Adige Carni Soc. coop. arl, likviduojama,

prieš

Agenzia delle Entrate,

* Processo kalba: italų.

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

ir

Ministero delle Finanze

prieš

Michele Franchetto (C-80/08),

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai J.-J. Kasel (pranešėjas), M. Ile-
šič, M. Safjan ir M. Berger,

generalinis advokatas N. Jääskinen,
posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. kovo 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Paint Graphos Soc. coop. arl* ir *Adige Carni Soc. coop. arl*, likviduojamos bendrovės, atstovaujamų *avvocati* F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva ir L. Manzi,

- M. Franchetto, atstovaujamo *avvocato* M. Bianca,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, vėliau G. Palmieri, padedamų *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues, A.-L. Vendrolini ir B. Beaupère-Manokha,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, G. Conte ir C. Urraca Caviedes,
- ELPA priežiūros institucijos, atstovaujamos X. Lewis,

susipažinęs su 2010 m. liepos 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

¹ Šie prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl EB 87 straipsnio ir draudimo piktnaudžiauti mokesčių teise principo išaiškinimo.

- 2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant tris ginčus atitinkamai tarp *Ministero dell'Economia e delle Finanze* ir *Agenzia delle Entrate* bei *Paint Graphos Soc. coop. Arl* (toliau – *Paint Graphos*) (C-78/08); tarp *Adige Carni Soc. coop. arl*, likviduojamos bendrovės (toliau – *Adige Carni*), ir *Agenzia delle Entrate* bei *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (C-79/08), ir tarp *Ministero delle Finanze* bei M. Franchetto (C-80/08) dėl prašymų taikyti atleidimą nuo įvairių mokesčių, į kurių gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės turi teisę pagal Italijos mokesčių teisę.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 1998 m. gruodžio 10 d. Europos Bendrijų Komisija paskelbė pranešimą dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, p. 3, toliau – pranešimas dėl tiesioginio verslo apmokestinimo), kuriame ji siekė paaiškinti tam tikrus valstybės pagalbos, suteikiamos mokestinėmis priemonėmis, aspektus.
- 4 Po to, kai buvo priimtas 2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto (OL L 207, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 280), 2004 m. vasario 23 d. Tarybai, Europos Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui skirtame pranešime dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje (COM(2004) 18 galutinis, toliau – pranešimas dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje)

Komisija nurodė specifinius kooperatinių bendrovių požymius ir šio tipo bendrovių plėtros valstybės narėse skatinimo priemonės.

Nacionalinės teisės aktai

- 5 Italijos Konstitucijos 45 straipsnyje numatyta:

„Respublika pripažįsta bendradarbiavimo, siekiant savitarpio pagalbos ir neturint privataus spekuliacinio tikslo, socialinę funkciją. Įstatymais turi būti remiama ir skatinama jo plėtra, naudojant tinkamiausias priemones, ir užtikrintas, numatant tinkamą kontrolę, jo pobūdis ir tikslai. Įstatymais turi būti saugomi ir skatinami amatai.“

- 6 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 601 dėl mokesčių lengvatų (GURI, Nr. 268, 1973 m. spalio 16 d., paprastasis priedas, p. 3; toliau – DPR Nr. 601/1973) versijoje, galiojančioje susiklostant pagrindinių bylų aplinkybėms, t. y. 1984–1993 m., numatyta:

„10 straipsnis

(Žemės ūkio ir nedidelės apimties žvejybos kooperatyvai)

1. Žemės ūkio kooperatinių bendrovių ir jų asociacijų pajamoms, gaunamoms iš gyvūnų, šeriamų pašaru, kurio bent ketvirtadalis gaunamas iš narių žemės, auginimo, taip pat iš žemės ūkio ar zootechnikos produktų bei gyvūnų, kuriais prisidėjo nariai neviršydami jų žemėse turimų galimybių ribų, tvarkymo, perdirbimo ir pardavimo, laikantis 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto <...> [Nr. 597]

28 straipsnio c punkte nustatytų ribų, juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis netaikomi.

2. Jei kooperatyvo ar jo narių vykdomos veiklos apimtis viršija 1 dalyje ir minėto dekreto 28 straipsnio b ir c punktuose nustatytas ribas, neapmokestinama ta kooperatyvo ar asociacijos pajamų dalis, kuri atitinka su žemės ūkiu susijusias pajamas, gautas iš narių žemių.

3. Nedidelės apimties žvejybos kooperatyvų ir jų asociacijų pajamoms juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis netaikomi. Nedidelės apimties žvejybos kooperatyvais laikomi tie kooperatyvai, kurie žvejybos jūroje veiklą vykdo profesiniu pagrindu naudodami vien laivus, patenkančius į 1968 m. spalio 2 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 1639 8 straipsnyje numatytas 3 ir 4 kategorijas, arba žvejoja vidaus vandenyse.

11 straipsnis

(Gamybos ir darbo kooperatyvai)

1. Gamybos ir darbo kooperatyvų ir jų asociacijų pajamoms netaikomas juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis, jei atlyginimų, faktiškai išmokėtų nuolat dirbantiems jų nariams, dydis, įskaitant ir paskutinėje dalyje numatytas sumas, nėra mažesnis nei 60 % bendros visų kitų išlaidų sumos, išskyrus išlaidas, susijusias su žaliavomis, ir tiekimo išlaidas. Jei atlyginimų suma yra mažesnė nei 60 %, bet ne mažesnė nei 40 % visų kitų išlaidų, juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis mažinami perpus.

2. Gamybos kooperatinėms bendrovėms 1 dalies nuostatos taikomos, jeigu jų nariai tenkina visus reikalavimus, kurie darbo kooperatyvo nariams numatyti 1947 m. gruodžio 14 d. Laikinojo valstybės vadovo Įstatyminio dekreto <...> [Nr. 1577] 23 straipsnyje ir vėlesniuose jo pakeitimuose.

3. Siekiant apskaičiuoti gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių bei jų asociacijų pajamas, sumas, išmokėtos darbuotojams, kurie yra kooperatyvo nariai, kaip atlyginimo priedas, gali būti išskaičiuotos neviršijant faktinių atlyginimų, padidintų 20 %.

12 straipsnis

(Kitos kooperatinės bendrovės)

1. 10 ir 11 straipsniuose nenurodytoms kooperatinėms bendrovėms ir jų asociacijoms juridinių asmenų pelno mokestis ir vietos pajamų mokestis mažinami ketvirtadaliu.

2. Atsižvelgdama į vietos pajamų mokestį bendrovė ar asociacija turi teisę vietoje 1 dalyje numatyto sumažinimo pasirinkti atskaitymus, numatytus 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 599 7 straipsnio ketvirtoje dalyje. Pasirinkti reikia pateikiant kasmetinę deklaraciją, prie kurios turi būti pridėtas su atskaitymais susijusių narių sąrašas, kurio neprisijungus deklaracija laikoma niekine.

3. Kiek tai susiję su vartojimo kooperatinėmis bendrovėmis ir jų asociacijomis, laikantis 1 ir 2 dalių nuostatų, iš pajamų gali būti atskaitomos sumos, kurios nariams paskirstomos kompensuojant dalį pirtų prekių kainos.

13 straipsnis

(Narių finansavimas)

1. Vietos pajamų mokesčiu neapmokestinamos palūkanos nuo sumų, išskyrus įstatinio kapitalo dalį, kurias nariai fiziniai asmenys perduoda kooperatinei bendrovei ir jų asociacijoms arba kurių šios negrąžina nariams, jeigu:

- a) perduotos arba negrąžintos sumos panaudojamos tik tam, kad būtų pasiektas socialinis tikslas ir neviršija 40 mln. lirų kiekvienam nariui; ši viršutinė riba padidinama iki 80 mln. lirų žemės ūkio produktų saugojimo, apdorojimo, gamybos ir pardavimo kooperatyvams bei gamybos ir darbo kooperatyvams;
- b) palūkanos nuo aptariamų sumų neviršija palūkanų normų viršutinės ribos, taikomos pašto taupymo sertifikatų turėtojams.

<...>

14 straipsnis

(Lengvatų taikymo sąlygos)

1. Šiame skyriuje numatytos mokesčių lengvatos taikomos kooperatinėms bendrovėms ir jų asociacijoms, kurios veikia pagal savitarpio pagalbos principus, numatytus valstybės įstatymuose, ir kurios yra įrašytos į prefektūrų registrus arba bendrą kooperatyvų registrą.

2. Reikalavimai, susiję su savitarpio pagalbos tikslais, laikomi įvykdytais, jei sąlygos, numatytos 1947 m. gruodžio 14 d. Laikinojo valstybės vadovo Įstatyminio dekreto Nr. 1577 [dėl bendradarbiavimo priemonių (GURI, Nr. 17, 1948 m. sausio 22 d.)] 26 straipsnyje ir vėlesniuose jo pakeitimuose (toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 1577/1947), yra aiškiai numatytos įstatuose, nesuteikiant galimybės nukrypti, ir jei šių sąlygų buvimas iš tikrųjų buvo konstatuotas mokestiniu laikotarpiu ir penkerius metus prieš tai arba atitinkamu atveju – laikotarpiu nuo įstatų patvirtinimo, jeigu jis trumpesnis nei penkeri metai.

3. Mokesčių lengvatų taikymo sąlygas tikrina mokesčių administracija, konsultuodamasi su Darbo ministerija arba kitomis priežiūros institucijomis.“

7 Įstatyminio dekreto Nr. 1577/1947 26 straipsnis suformuluotas taip:

„Siekiant apmokestinti laikoma, kad reikalavimai, susiję su savitarpio pagalbos tikslais, įvykdyti, jei kooperatyvo įstatuose yra tokios sąlygos:

a) draudimas pervesti dividendus, viršijančius teisės aktuose įtvirtintą palūkanų normą, taikomą faktiškai pervestam kapitalui;

b) draudimas paskirstyti rezervą nariams bendrovės veikimo laikotarpiu;

- c) bendrovės likvidavimo atveju viso turto, atėmus tik įneštą kapitalą ir galimus dividendus, perdavimas visuomenei naudingais tikslais, laikantis savitarpio pagalbos principo.

<...>“

- 8 1977 m. gruodžio 16 d. Įstatymo Nr. 904 dėl juridinių asmenų pelno mokesčio sistemos ir dividendų bei akcinio kapitalo padidėjimo apmokestinimo sistemos pakeitimo, minimalaus bendrovių akcinio kapitalo koregavimo ir kitų su mokesčiais ir bendrovių teise susijusių nuostatų (1977 m. gruodžio 17 d. GURI Nr. 343) 12 straipsnyje numatyta:

„Laikantis 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 601, vėliau iš dalies pakeisto ir papildyto, III skyriaus nuostatų, į neskirstomą rezervą pervestos sumos nėra kooperatinių bendrovių ir jų asociacijų apmokestinamos pajamos, jei nėra galimybės kokia nors forma jų paskirstyti nariams, ir tai galioja tiek bendrovės ar asociacijos veikimo metu, tiek jas likviduojant.“

Ginčai pagrindinėse bylose

Byla C-78/08

- 9 Po *Guardia di Finanza* atliktų patikrinimų Materos mokesčių administracija išsiuntė pagal Italijos teisę įsteigtai kooperatinei bendrovei *Paint Graphos* pranešimą apie

mokėtiną mokestį, kuriuo buvo pataisytas šios bendrovės 1993 m. pajamų dydis, pagal kurį apskaičiuojamas juridinių asmenų pelno mokestis (toliau – JAPM) ir vietos pajamų mokestis (toliau – VPM). Tuo pačiu pranešimu ši mokesčių administracija atsisakė pripažinti šios bendrovės teisę į atleidimą nuo mokesčių, Italijos teisės aktuose numatytą kooperatinėms bendrovėms.

- 10 *Paint Graphos*, remdamasi savo teise į minėtą atleidimą nuo mokesčių, pateikė ieškinį *Commissione tributaria provinciale di Matera* dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį. Šis teismas ieškinį patenkino.
- 11 Mokesčių administracija dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Commissione tributaria regionale della Basilicata*, kuris patvirtino pirmojoje instancijoje priimtą sprendimą.
- 12 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* ir *Agenzia delle Entrate* šį sprendimą apskundė kasaciniu skundu, teigdami, kad, be kita ko, buvo pažeisti ir klaidingai taikomi DPR Nr. 601/1973 11 ir 14 straipsniai.

Byla C-79/08

- 13 1999 m. birželio 8 d. pranešimu apie mokėtiną mokestį Rovigo mokesčių administracija pagal Italijos teisę įsteigtai kooperatinei bendrovei *Adige Carni* pranešė, kad ši neteko teisės į mokesčių lengvatas, numatytas DPR Nr. 601/1973 10 ir paskesniuose straipsniuose, kad buvo padidintas jos 1993 m. apmokestinamų pajamų dydis ir atitinkamai padidėjo JAPM ir VPM, kuriuos ši bendrovė turėjo mokėti. Minėta mokesčių

administracija, be kita ko, teigė, kad tam tikros išlaidos negali būti atskaitytos, nes jos nebuvo pagrįstos dokumentais arba nesusijusios su nagrinėjamais mokestiniais metais. Remdamasi *Guardia di Finanza* protokolu ji taip pat ginčijo bendrovės *Italcarni Srl* parengtas sąskaitas už nesudarytus sandorius ir atitinkamą sumą priskyrė pajamoms. Kadangi ši suma nebuvo įtraukta į apskaitą kaip *Adige Carni* pajamos, mokesčių administracija padarė išvadą, kad ji buvo paskirstyta nariams pažeidžiant DPR Nr. 601/1973 11 straipsnį.

- 14 *Adige Carni* pateikė ieškinį *Commissione tributaria provinciale di Rovigo*, šis panaikino ginčijamą pranešimą apie mokėtiną mokestį.
- 15 Mokesčių administracija apeliaciniu skundu šį sprendimą apskundė *Commissione tributaria regionale*, kuris patvirtino pranešimą apie mokėtiną mokestį ir tai, kad *Adige Carni* neteko teisės į atleidimą nuo mokesčių.
- 16 Tada *Adige Carni* pateikė kasacinį skundą, be kita ko, teigdama, kad sprendimas atsisakyti suteikti nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčių yra nemotyvuotas arba nepakankamai motyvuotas.

Byla C-80/08

- 17 Monfalkonės mokesčių administracija ištaisė Italijos piliečio M. Franchetto pateiktas 1984–1988 m. pajamų deklaracijas remdamasi tuo, kad būdamas pagal Italijos teisę įsteigtos kooperatinės bendrovės *Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l.*

(toliau – *Cooperativa Maricoltori*), turinčios tikslą auginti ir parduoti moliuskus, narys jis pradėjo veikti rinkoje kaip nepriklausomas asmuo, kaip ir kiti nariai, o ši bendrovė, kurios vardu būdavo išrašomos pirkimo ir pardavimo sąskaitos, po kiekvieno pardavimo sandorio gaudavo komisinius mokesčius už kiekvieną suteiktą paslaugą ir paskirstydavo pelną nariams, užuot įtraukusi į šiam tikslui numatytą rezervą.

- 18 Kiek tai susiję su *Cooperativa Maricoltori*, mokesčių administracija užginčijo 1984 ir 1985 m. suteiktą atleidimą nuo JAPM ir susigražino atitinkamas sumas. Šios bendrovės pareikštą ieškinį dėl 1985 mokestinių metų *Commissione tributaria di primo grado di Trieste* atmetė, nes 1984 mokestiniams metams buvo taikoma fiskalinė amnestija.
- 19 M. Franchetto apskundė su juo susijusį pranešimą apie mokėtiną mokestį *Commissione tributaria di primo grado di Trieste*, teigdamas, jog neginčytina, kad kooperatyvo statuso pripažinimo minėtai bendrovei sąlygos buvo tenkinamos, nes nebuvo gauta Darbo ministerijos nuomonė, numatyta DPR Nr. 601/1973 14 straipsnyje.
- 20 *Commissione tributaria di primo grado di Trieste* patenkino M. Franchetto ieškinį.
- 21 Tačiau Monfalconės mokesčių administracijai pateikus apeliacinį skundą, antrojoje instancijoje M. Franchetto prašymai buvo atmesti, nes *Commissione tributaria di secondo grado* manė, kad *Cooperativa Maricoltori* siekė ne savitarpio pagalbos, bet „konsorciumo“ tikslų.
- 22 Teigdamas, kad turi kooperatyvo įdarbinto nario statusą, pripažįstamą kooperatyvo įstatuose, M. Franchetto kreipėsi į *Commissione tributaria centrale di Roma*, kuri ieškovo pateiktų argumentų nenagrinėjusi iš esmės nusprendė, jog negalėjo būti

atsisakyta atleisti minėtą kooperatinę bendrovę nuo mokesčių, prieš tai negavus privalomos Darbo ministerijos nuomonės.

- 23 *Ministero delle Finanze* kasaciniu skundu prašo panaikinti minėto teismo sprendimą, remdamasi, be kita ko, DPR Nr. 601/1973 14 straipsnio pažeidimu, nes pranešimas apie mokėtiną mokestį buvo susijęs su kooperatinės bendrovės nariu, o ne su ja pačia, todėl nereikėjo gauti Darbo ministerijos nuomonės.
- 24 2008 m. kovo 31 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-78/08–C-80/08 buvo sujungtos tam, kad bendrai būtų vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas sprendimas.

Prejudiciniai klausimai

- 25 Pažymėjęs, kad jo nagrinėjamų ginčų objektas yra teisė į visišką ar dalinį atleidimą nuo įvairių mokesčių, kuris pagal Italijos teisės aktus gali būti taikomas tik kooperatinėms bendrovėms dėl specifinio jų siekiamo tikslo, pripažįstamo Italijos Konstitucijos 45 straipsniu, kuriuo siekiama skatinti tokio tipo bendrovių socialinę funkciją ir iš esmės savitarpio pagalbos pobūdį, *Corte suprema di cassazione* laikosi nuomonės, kad norint nustatyti, ar šios lengvatos atitinka Sąjungos teisę, iš pradžių svarbu išsiaiškinti, ar ir, jei taip, kokiomis sąlygomis tai, kad nagrinėjamos kooperatinės bendrovės tokiu būdu sutaupo mokesťines lėšas, kurios dažnai nemažos, yra su bendrąja rinka nesuderinama pagalba, kaip suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį. Jei šios

lengvatos būtų nesuderinamos, dėl EB 88 straipsnio 3 dalies tiesioginio poveikio nacionalinės institucijos, įskaitant teismus, turėtų netaikyti DPR Nr. 601/1973.

26 Taip pat, jei tai, kad nagrinėjamos bendrovės pasirenka kooperatyvo formą, būtų piktnaudžiavimas teise, galintis iškraipyti rinkos taisykles, laisvą konkurenciją ir pažeisti vienodo požiūrio principą, šiuo atveju tai reikštų, kad kooperatinės bendrovės teisine forma negalima remtis prieš mokesčių administraciją, kuri galėtų reikalauti, kad šios bendrovės laikytųsi įprastos mokesčių tvarkos, taikomos pelno siekiančioms bendrovėms. *Corte suprema di cassazione* manymu, svarbu nustatyti, ar nagrinėjamos lengvatos yra pateisinamos ir proporcingos, atsižvelgiant ne tik į tam tikrų kooperatinių bendrovių rinkos dalies dydį, bet ir į nacionalinėje teisėje numatytos kontrolės sistemos trūkumus.

27 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog tik *polizia tributaria* (mokesčių policija) įsikišimas leidžia konstatuoti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamos kooperatinės bendrovės nesiekia savitarpio pagalbos tikslo, priešingai nei jos teigia ar įtvirtinta jų įstatuose, o kontrolės institucijos, įgaliotos užtikrinti Italijos teisės aktuose numatytų sąlygų, susijusių su savitarpio pagalbos tikslu, laikymąsi, neturėjo galimybės identifikuoti šios anomalijos. Tokie kontrolės sistemos trūkumai gali sudaryti sąlygas piktnaudžiauti taikant kriterijus, leidžiančius kooperatinėms bendrovėms pasinaudoti palankesne apmokestinimo tvarka.

28 Tokiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus, kurie trijose bylose (C-78/08–C-80/08) suformuluoti identišškai:

„1. Ar mokesčių lengvatos kooperatinėms bendrovėms, galiojančios pagal DPR [Nr. 601/1973] 10, 11, 12, 13 ir 14 straipsnius, yra suderinamos su konkurencijos teise ir ar šiuo atveju jos gali būti laikomos valstybės pagalba pagal EB sutarties

87 straipsnį, visų pirma galiojant netinkamai priežiūros ir kovos su piktnaudžiavimu sistema, numatyti [Įstatyminiame dekrete Nr. 1577/1947]?

2. Konkrečiai kalbant apie tai, ar ginčijamos mokesčių lengvatos gali būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, ar šios priemonės gali būti laikomos proporcingomis tikslams, numatytiems kooperatinėms bendrovėms; ar priimant sprendimą dėl proporcingumo gali būti atsižvelgta ne tik į atskirą priemonę, bet ir į naudą, kurią suteikia visos priemonės, ir iš to kylantį konkurencijos iškraipymą?
3. Siekiant atsakyti į pirmesnius klausimus, ar reikia atsižvelgti į tai, kad kontrolės sistemą vis dar labai silpnina bendrovių teisės reforma, visų pirma kiek tai susiję su kooperatinėmis bendrovėmis, kurios, remiantis 2004 m. Įstatymu Nr. 311, yra dominuojančio, o ne išimtinio savitarpio pagalbos pobūdžio?
4. Nepaisant to, ar aptariamoms mokesčių lengvatos gali būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, ar kooperatinės bendrovės teisinės formos naudojimas, net nesant sukčiavimo ar apgaulės, gali būti laikomas piktnaudžiavimu teise, kai tokia forma naudojama išimtinai ar daugiausia siekiant sutaupyti mokestinių lėšų?“

Dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą priimtumo

²⁹ *Paint Graphos, Adige Carni* ir pastabas Teisingumo Teismui pateikusių vyriausybės, išskyrus Prancūzijos vyriausybę, ir Komisija reiškia abejones dėl šių prašymų priimti

prejudicinį sprendimą arba bent jau dėl vieno ar kito pateikto klausimo priimtinumui. Savo poziciją dėl esmės jos išsakė tik papildomai.

30 Šiuo atžvilgiu pirmiausia svarbu priminti, kad, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, tik byla nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi įvertinti, ar reikia pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai yra susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (žr., be kita ko, 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Bruno ir kt.*, C-395/08 ir C-396/08, Rink. p. I-5119, 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

31 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ir teisinės aplinkybės, kurių reikia norint naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05-C-225/05, Rink. p. I-4233, 22 punktas; 2010 m. birželio 22 d. Sprendimo *Melki ir Abdeli*, C-188/10 ir C-189/10, Rink. p. I-5667, 27 punktas ir minėto Sprendimo *Bruno ir kt.* 19 punktas).

32 Todėl tik išskirtinėmis aplinkybėmis Teisingumo Teismas gali patikrinti aplinkybes, kuriomis į jį kreipėsi nacionalinis teismas (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktą). Bendradarbiavimo

principas, kuriuo turi būti vadovaujamasi prejudicinio sprendimo priėmimo procedūroje, suponuoja, kad nacionalinis teismas savo ruožtu turi atsižvelgti į Teisingumo Teismui suteiktą funkciją prisidėti prie teisingumo vykdymo valstybėse narėse, o ne pateikti konsultacines nuomones dėl bendrų ar hipotetinių klausimų (2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Schmidberger*, C-112/00, Rink. p. I-5659, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

- 33 Kalbant apie šiuos prašymus priimti prejudicinį sprendimą, reikia pažymėti, kad nacionalinis teismas pirmaisiais dviem klausimais siekia išsiaiškinti, ar mokesčių lengvatos, kurios pagal atitinkamą nacionalinę teisę suteikiamos kooperatinėms bendrovėms, yra suderinamos su Sąjungos teise, o konkrečiai kalbant, ar minėtas lengvatas galima pripažinti „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.
- 34 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors per pagal SESV 267 straipsnį pradėtą procedūrą Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės normų suderinamumo su Sąjungos teise bei aiškinti nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų, jis yra kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, leidžiantį jam įvertinti tokį suderinamumą, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (žr., be kita ko, 1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Hünernmund ir kt.*, C-292/92, Rink. p. I-6787, 8 punktą ir 2001 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Lombardini ir Mantovani*, C-285/99 ir C-286/99, Rink. p. I-9233, 27 punktą).
- 35 Konkrečiai kalbant, jau buvo nuspręsta, kad Komisijos kompetencija įvertinti pagalbos suderinamumą su bendrąja rinka neklaido nacionaliniam teismui pateikti Teisingumo Teismui prejudicinių klausimų dėl pagalbos sąvokos išaiškinimo (1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *DM Transport*, C-256/97, Rink. p. I-3913, 15 punktas). Todėl Teisingumo Teismas gali, be kita ko, pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris leistų šiam teismui nustatyti, ar nacionalinė priemonė gali būti pripažįstama valstybės pagalba, kaip tai suprantama

pagal Sąjungos teisę (žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, Rink. p. I-5243, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- ³⁶ Darytina išvada, jog aplinkybė, kad du pirmieji klausimai suformuluoti kaip susiję su DPR Nr. 601/1973 suderinamumu su reikšmingomis Sąjungos teisės nuostatomis, negali lemti jų nepriimtumo.
- ³⁷ Tas pats pasakytina apie aplinkybę, kad pirmajame iš šių dviejų klausimų taip pat pateikiama nuoroda į DPR Nr. 601/1973 10 ir 12 straipsnius, kuriuose kalbama apie kooperatines bendroves, kurios nėra gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės, net jeigu *Corte suprema di cassazione* pagrindinėse bylose nagrinėjamas bendrovės pripažino „gamybos ir darbo kooperatyvais“, kaip tai suprantama pagal to paties dekreto 11 straipsnį. Du pirmuosius klausimus reikia laikyti priimtinais tiek, kiek juose kalbama apie gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių situaciją, apibrėžiamą pagal minėto dekreto 11 straipsnį, prireikus aiškinamą kartu su šio dekreto 13 ir 14 straipsniais.
- ³⁸ Taigi atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia suprasti, kad dviem pirmaisiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, iš esmės klausiama, ar ir, jei taip, kiek gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, pagal tokią nacionalinę nuostatą, kaip DPR Nr. 601/1973 11 straipsnis, taikomos mokesčių lengvatos gali būti pripažįstamos „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.
- ³⁹ Kalbant apie trečiąjį klausimą, reikia konstatuoti, kad *Corte suprema di cassazione* jame pateikia nuorodą į teisės aktų pakeitimus, padarytus po pagrindinių bylų faktinių aplinkybių susiklostymo dienos. Be to, minėtame klausime esanti nuoroda į 2004 m. Įstatymą Nr. 311 neturi reikšmės sprendžiant ginčus, nagrinėjamus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo. Todėl trečiasis klausimas nepriimtinas.

- 40 Kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo ketvirtąjį klausimą, susijusį su galimu pagrindinėse bylose nagrinėjamų bendrovių piktnaudžiavimu teise, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teisės subjektai negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 punktą ir 2007 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Tum ir Dari*, C-16/05, Rink. p. I-7415, 64 punktą).
- 41 Tačiau neginčytina, kad lengvatos, pagal DPR Nr. 601/1973 suteiktos pagrindinėse bylose nagrinėjamoms kooperatinėms bendrovėms, buvo įtvirtintos ne Sąjungos, o tik Italijos nacionalinėje teisėje. Taigi šioje byloje nėra pažeistas draudimo piktnaudžiauti teisėmis pagal Sąjungos teisę principas.
- 42 Taigi, kadangi ketvirtasis klausimas nėra susijęs su Sąjungos teisės aiškinimu, Teisingumo Teismas nėra kompetentingas jį nagrinėti.

Dėl prejudicinių klausimų

- 43 Siekiant atsakyti į pirmuosius du klausimus, performuluotus šio sprendimo 38 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtina pateikti reikiamą sąlygų, nuo kurių priklauso, ar nacionalinė priemonė pagal EB 87 straipsnio 1 dalį laikoma valstybės pagalba, t. y. pirma, kad šios priemonės finansavimas būtų vykdomas valstybės arba iš valstybės išteklių, antra, kad ši priemonė būtų atrankinio pobūdžio, ir, trečia, kad ji darytų įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai ir dėl jos būtų iškraipoma konkurencija, išaiškinimą. Taigi reikia paeiliui išnagrinėti šias tris sąlygas.

Dėl sąlygos, kad priemonė būtų finansuojama valstybės arba iš valstybės išteklių

- 44 EB 87 straipsnio 1 dalyje kalbama apie „valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteiktą pagalbą“.
- 45 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagalbos sąvoka yra platesnė nei subsidijos sąvoka, nes apima ne tik pozityviasias išmokas, kaip antai pačios subsidijos, bet ir priemonės, įvairiais būdais mažinančias įmonei paprastai tenkančias finansines prievoleles, kurios, nors ir nėra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra panašaus pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (žr., be kita ko, 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rink. p. I-8365, 38 punktą; 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija prieš Komisiją*, C-501/00, Rink. p. I-6717, 90 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; taip pat 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, Rink. p. I-289, 131 punktą).
- 46 Iš to darytina išvada, kad nors priemonė, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones atleidžia nuo mokesčių, ir nėra valstybės išteklių perdavimas, subjektai, kuriems ji skirta, dėl jos atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį. Valstybės pagalba taip pat gali būti priemonė, kuria sumažinami mokesčiai tam tikroms įmonėms, arba atidedamas įprastai mokėtino mokesčio sumokėjimo terminas (minėto Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* 132 punktą).
- 47 Todėl konstatuotina, kad nacionalinė priemonė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėse bylose, yra valstybės vykdomas finansavimas.

Dėl sąlygos, kad ginčijama priemonė būtų atrankinio pobūdžio

48 Pagal EB 87 straipsnio 1 dalį draudžiama pagalba, „kuri palaiko tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“, t. y. atrankinio pobūdžio pagalba.

49 Siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokestinė priemonė yra „atrankinio pobūdžio“, visų pirma reikia identifikuoti ir išnagrinėti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Tuomet, atsižvelgiant į šią bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestinė priemonė suteikiamas pranašumas gali būti atrankinio pobūdžio, įrodant, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kiek pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija prieš Komisiją*, C-88/03, Rink. p. I-7115, 56 punktą).

50 Šiuo atžvilgiu, viena vertus, iš Teisingumo Teismo turimos informacijos matyti, kad, siekiant apskaičiuoti bendrovių pelno mokestį, atitinkamų gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių mokesčio bazė nustatoma taip pat kaip ir kitų tipų bendrovių atveju, t. y. pagal grynąjį pelną, gautą iš įmonės veiklos per mokestinius metus. Todėl bendrovių pelno mokestį reikia laikyti referencine teisės sistema, siekiant įvertinti, ar nagrinėjama priemonė yra atrankinio pobūdžio.

51 Kita vertus, reikia pažymėti, kad, nukrypstant nuo bendrai juridiniams asmenims taikomos taisyklės, nagrinėjamų gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių apmokestinamam pelnui bendrovių pelno mokestis netaikomas. Taigi šioms kooperatiniams bendrovėms taikoma mokesčių lengvata, į kurią neturi teisės pelno siekiančios bendrovės.

- 52 Iš DPR Nr. 601/1973 11 straipsnio matyti, kad tokia lengvata, kaip nagrinėjamoji pagrindinėse bylose, taikoma ne visiems ūkio subjektams, o suteikiama atsižvelgiant į įmonės teisinę formą, t. y. į tai, ar jos yra kooperatinės bendrovės, ar ne (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* 136 punktą).
- 53 Taip pat reikia pažymėti, kad pagalba gali būti atrankinio pobūdžio pagal EB 87 straipsnio 1 dalį net ir tuo atveju, kai ji skirta visam ūkio sektoriui (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 17 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, C-75/97, Rink. p. I-3671, 33 punktą).
- 54 Todėl svarbu nustatyti, ar atleidimas nuo mokesčių, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėse bylose, gali suteikti pranašumą tam tikroms įmonėms arba tam tikrų prekių gamybai, palyginti su kitomis įmonėmis, esančiomis panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, atsižvelgiant į bendrovių pelno mokesčio sistema siekiamą tikslą, t. y. bendrovių pelno apmokestinimą.
- 55 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad kooperatinėms bendrovėms, būtent tokios formos, kuria buvo įsteigti pagrindinėse bylose nagrinėjami teisės subjektai, taikomi konkretūs veikimo principai, jas aiškiai išskiriantys iš kitų ūkio subjektų. Tiek Sąjungos teisės aktų leidėjas priimdamas Reglamentą Nr. 1435/2003, tiek Komisija pranešime dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje pabrėžė šiuos specifinius požymius.
- 56 Šie požymiai, kaip nurodyta, be kita ko, minėto reglamento aštuntoje konstatuojamojoje dalyje, iš esmės pasireiškia asmens pirmumo principu, kurį atspindi konkrečios nuostatos dėl narystės, atsistatydinimo ir pašalinimo sąlygų. Be to, to paties reglamento dešimtoje konstatuojamojoje dalyje nurodoma, kad likvidavimo atveju grynasis turtas ir rezervai turi būti perduoti kitam kooperatiniam subjektui, siekiančiam panašių bendrais interesais grindžiamų tikslų.

- 57 Kalbant apie kooperatinių bendrovių valdymą, reikia pažymėti, kad jos nėra valdomos, atsižvelgiant į išorės investuotojų interesus. Remiantis Reglamento Nr. 1435/2003 aštunta ir dešimta konstatuojamosiomis dalimis bei pranešimo dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje 1.1 punktu, bendrovės kontrolę lygiomis dalimis prisiima jos nariai, taip įtvirtinant „vieno žmogaus – vieno balso“ taisyklę. Todėl rezervai ir turtais yra valdomi bendrai, nedalomi ir turi būti naudojami bendriems narių interesams.
- 58 Kalbant apie kooperatinių bendrovių veikimą, reikia pažymėti, kad atsižvelgiant į asmens pirmumo principą jų tikslas, kaip nurodyta, be kita ko, Reglamento Nr. 1435/2003 dešimtoje konstatuojamojoje dalyje ir pranešimo dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje 1.1 punkte, yra jų narių, kurie tuo pat metu yra naudotojai, klientai ar tiekėjai, abipusė nauda, todėl kiekvienas narys gauna naudos iš kooperatyvo veiklos, atsižvelgiant į jo dalyvavimą jame ir sandorius, sudarytus su šia bendrove.
- 59 Be to, kaip nurodyta to paties pranešimo 2.2.3 punkte, kooperatinės bendrovės neturi galimybės arba turi ribotą galimybę naudotis kapitalo rinkomis, todėl jų plėtra priklauso nuo nuosavų lėšų ar kreditų. Taip yra dėl to, kad kooperatinių bendrovių akcijų nėra kotiruojamos akcijų biržoje ir todėl jomis neprekiuojama. Be to, kaip matyti ir iš Reglamento Nr. 1435/2003 dešimtos konstatuojamosios dalies, skolinto kapitalo ir akcinio kapitalo palūkanos yra ribotos, todėl investavimas į kooperatinę bendrovę ne toks naudingas.
- 60 Dėl šios priežasties tokio specifinio tipo bendrovių pelno marža yra daug mažesnė nei kapitalo bendrovių, galinčių geriau prisitaikyti prie rinkos reikalavimų.
- 61 Taigi atsižvelgiant į specifines kooperatinių bendrovių savybes konstatuotina, kad iš principo negalima laikyti, jog gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės, kaip an-tai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, yra faktinėje ir teisinėje padėtyje, panašioje į

komercinių bendrovių padėti, tačiau su sąlyga, kad jos veikia savo narių ekonominiais interesais ir jų santykiai su nariais yra ne išimtinai komerciniai, bet asmeniniai, jų nariams aktyviai dalyvaujant ir turint teisę į sąžiningą ekonominės veiklos rezultatų paskirstymą.

- 62 Gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės, pasižyminčios kitokiomis savybėmis nei būdingos šio tipo bendrovėms, iš tiesų nesiektų savitarpio pagalbos tikslo ir todėl jas reiktų skirti nuo modelio, apibūdinto Komisijos pranešime dėl kooperatinių bendrovių skatinimo Europoje.
- 63 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas ginčų, dėl kurių jis turi priimti sprendimą, aplinkybes, turi patikrinti, ar, remiantis šio sprendimo 55–62 punktuose nustatytais kriterijais, pagrindinėse bylose nagrinėjamos gamybos ir darbo kooperatinės bendrovės iš tiesų yra padėtyje, panašioje į tą, kurioje yra pelno siekiančios bendrovės, kurioms taikomas bendrovių pelno mokestis.
- 64 Jeigu nacionalinis teismas prieitų prie išvados, kad pirmesniame punkte nurodyta sąlyga jo nagrinėjamuose ginčuose iš tiesų yra tenkinama, remiantis Teisingumo Teismo praktika dar reiktų nustatyti, ar tokį atleidimą nuo mokesčių, kaip nagrinėjamas pagrindinėse bylose, pateisina sistemos, kuriai jis priklauso, pobūdis ar bendra struktūra (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punktą).
- 65 Taigi priemonė, kuri yra bendros mokesčių sistemos taikymo išimtis, gali būti pateisinama, jei atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad ši priemonė tiesiogiai kyla iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ar svarbiausių principų (žr. minėto Sprendimo *Portugalija prieš Komisiją* 81 punktą).

- ⁶⁶ Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia pateikti toliau nurodytas gaires, kad jis galėtų veiksmingai išspręsti nagrinėjamus ginčus.
- ⁶⁷ Iš pradžių reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad tikslo, kurio siekiama įsikišant valstybei, nepakanka, kad šie įsikišimai automatiškai nebūtų laikomi „pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnį (žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją*, C-487/06 P, Rink. p. I-10505, 84 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- ⁶⁸ EB 87 straipsnio 1 dalyje nedaromas skirtumas tarp valstybės įsikišimų pagal jų priežastis ar tikslus, tačiau jie apibrėžiami pagal poveikį (minėto Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją* 85 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- ⁶⁹ Taip pat reikia priminti, kad priemonė, kuria nustatoma bendros mokesčių sistemos taikymo išimtis, gali būti pateisinama, jeigu ji tiesiogiai kyla iš minėtos mokesčių sistemos pagrindinių ar svarbiausių principų. Šiuo klausimu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečios mokesčių sistemos tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Portugalija prieš Komisiją* 81 punktą).
- ⁷⁰ Todėl atleidimui nuo mokesčių, kylančiam iš mokesčių sistemai, kuriai jis priklauso, nebūdingo tikslo, negalima netaikyti EB 87 straipsnio 1 dalies reikalavimų.
- ⁷¹ Tada, kaip matyti iš pranešimo dėl tiesioginio verslo apmokestinimo 25 punkto, Komisija mano, jog nacionalinės mokesčių sistemos pobūdžiu arba bendra struktūra galima tinkamai remtis norint pateisinti tai, kad kooperatinės bendrovės, kurios nepaskirsto viso savo pelno nariams, nėra apmokestinamos kooperatyvo lygmeniu, jei apmokestinami jų nariai.

- 72 Galiausiai, kaip nurodyta Komisijos rašytinėse pastabose, ji taip pat mano, kad nacionalinės priemonės negalima tinkamai pateisinti nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiu arba bendra struktūra, kai pagal ją leidžiama neapmokestinti pelno, uždirbto iš prekybos su trečiaisiais asmenimis, kurie nėra kooperatyvo nariai, arba atskaityti sumas, pervestas tokiems asmenims kaip atlyginimas.
- 73 Be to, reikia užtikrinti, kad būtų laikomasi reikalavimo, jog tam tikra nuolaida atitiktų ne tik nagrinėjamai mokesčių sistemai būdingas savybes, bet ir šios sistemos įgyvendinimą.
- 74 Todėl atitinkama valstybė narė turi sukurti ir taikyti kontrolės ir priežiūros procedūras tam, kad būtų užtikrinta kooperatinių bendrovių naudai nustatytų specifinių mokesčių priemonių atitiktis mokesčių sistemos logikai ir bendrai struktūrai ir išvengta to, kad ūkio subjektai šią specifinę teisinę formą rinksis turėdami vienintelį tikslą pasinaudoti mokesčių lengvatomis, numatytomis tokio tipo bendrovėms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šis reikalavimas įvykdytas pagrindinėse bylose.
- 75 Bet kuriuo atveju tam, kad atleidimą nuo mokesčių, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėse bylose, būtų galima pateisinti atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos pobūdžiu arba bendra struktūra, taip pat reikia užtikrinti, kad jis atitiktų proporcingumo principą ir neviršytų to, kas būtina, t. y. nebūtų galimybės teisėtą tikslą pasiekti mažesnio masto priemonėmis.
- 76 Atsižvelgdamas į visą šį Sąjungos teisės išaiškinimą, Teisingumo Teismo pateiktą šio sprendimo 64–75 punktuose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės įvertinti, ar pagrindinėse bylose nagrinėjamoms gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms numatytos mokesčių lengvatos yra pateisinamos atitinkamos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra.

Dėl sąlygų, susijusių su įtaka valstybių narių tarpusavio prekybai ir konkurencijos iškreipimu

- 77 EB 87 straipsnio 1 dalimi draudžiama pagalba, kuri daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai ir iškreipio arba gali iškreipyti konkurenciją.
- 78 Vertinant, ar nacionalinę priemonę galima laikyti valstybės pagalba, reikia ne konstatuoti, kad nagrinėjama pagalba turėjo realios įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai ar kad ji realiai iškreipė konkurenciją, o tik išsiaiškinti, ar tokia pagalba gali daryti poveikį tokiai prekybai ir iškreipyti konkurenciją (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-372/97, Rink. p. I-3679, 44 punktas; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano*, C-148/04, Rink. p. I-11137, 54 punktas ir minėto Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* 140 punktas).
- 79 Konkrečiai kalbant, kai valstybės narės suteikta pagalba sustiprina įmonės padėtį, palyginti su kitomis Bendrijos vidaus prekyboje konkuruojančiomis įmonėmis, reikia laikyti, kad pagalba turėjo įtakos šiai prekybai (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Unicredito Italiano* 56 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir minėto Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* 141 punktą).
- 80 Šiuo atžvilgiu nebūtina, kad įmonė pagalbos gavėja pati dalyvautų Bendrijos vidaus prekyboje. Kai valstybė narė įmonei suteikia pagalbą, veiklos mastai valstybės viduje gali būti išlaikyti arba išaugti, ir dėl to kitose valstybėse narėse įsikūrusių įmonių galimybės patekti į šios valstybės narės rinką gali sumažėti. Be to, pagalba įmonei, kuri iki tol nedalyvavo Bendrijos vidaus prekyboje, gali sudaryti sąlygas jai patekti į kitos valstybės narės rinką (minėto Sprendimo *Unicredito Italiano* 58 punktas ir minėto Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* 143 punktas).

- 81 Todėl reikia konstatuoti, kad mokesčių nuolaidos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, gali daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai ir iškraipyti konkurenciją, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.
- 82 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus, performuluotus šio sprendimo 38 punkte, reikia atsakyti, kad gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms pagal tokią nacionalinę nuostatą, kaip antai DPR Nr. 601/1973 11 straipsnis, taikomas atleidimas nuo mokesčių, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėse bylose, yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, tik jeigu tenkinamos visos šios nuostatos taikymo sąlygos. Kiek tai susiję su tokia situacija, dėl kurios kilo ginčai, nagrinėjami prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, šis teismas turės konkrečiai įvertinti, ar atitinkamas atleidimas nuo mokesčių nėra atrankinio pobūdžio, ir tai, ar jį galima pateisinti nacionalinės mokesčių sistemos, kuriai jis priklauso, pobūdžiu arba bendra struktūra, visų pirma nustatydamas, ar pagrindinėse bylose nagrinėjamos kooperatinės bendrovės iš tiesų yra padėtyje, panašioje į tą, kurioje yra kiti ūkio subjektai, įkurti pelno siekiančių teisės subjektų forma, ir, jei taip, ar palankesnis minėtų kooperatinių bendrovių apmokestinimas, pirma, yra būdingas atitinkamoje valstybėje narėje taikomos mokesčių sistemos pagrindiniams principams ir, antra, atitinka nuoseklumo ir proporcingumo principus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 83 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Gamybos ir darbo kooperatinėms bendrovėms pagal tokią nacionalinę nuostatą, kaip antai 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 601 dėl mokesčių lengvatų versijos, galiojusios 1984–1993 m., 11 straipsnis, taikomas atleidimas nuo mokesčių, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėse bylose, yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, tik jeigu tenkinamos visos šios nuostatos taikymo sąlygos. Kiek tai susiję su tokia situacija, dėl kurios kilo ginčai, nagrinėjami prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, šis teismas turės konkrečiai įvertinti, ar atitinkamas atleidimas nuo mokesčių nėra atrankinio pobūdžio, ir tai, ar jį galima pateisinti nacionalinės mokesčių sistemos, kuriai jis priklauso, pobūdžiu arba bendra struktūra, visų pirma nustatydamas, ar pagrindinėse bylose nagrinėjamos kooperatinės bendrovės iš tiesų yra padėtyje, panašioje į tą, kurioje yra kiti ūkio subjektai, įkurti pelno siekiančių teisės subjektų forma, ir, jei taip, ar palankesnis minėtų kooperatinių bendrovių apmokestinimas, pirma, yra būdingas atitinkamoje valstybėje narėje taikomos mokesčių sistemos pagrindiniams principams ir, antra, atitinka nuoseklumo ir proporcingumo principus.

Parašai.