

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 września 2011 r.*

W sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniami z dnia 29 listopada i 20 grudnia 2007 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 25 lutego 2008 r., w postępowaniach:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

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

Adige Carni Soc. coop. arl, w likwidacji,

przeciwko

Agenzia delle Entrate,

* Język postępowania: włoski.

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

oraz

Ministero delle Finanze

przeciwko

Michele Franchetto (C-80/08),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, J.J. Kasel (sprawozdawca), M. Ilešič, M. Safjan
i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,
sekretarz: R. Șereș, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 marca
2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Paint Graphos Soc. coop. arl oraz Adige Carni Soc. coop. Arl, w li-
kwidacji, przez F. Capelliego, L. Salvini, L. Paolucciego, A. Abatego, P. Pivę oraz
L. Manziego, avvocati,

- w imieniu M. Franchetta przez M. Biankę, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, a następnie przez G. Palmieri, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez s. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues’a, A.L. Vendrolini oraz B. Beaupère-Manokhę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, G. Contego oraz C. Urracę Caviedesa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez X. Lewisa, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 lipca 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

¹ Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 87 WE oraz zasady związanej z zakazem nadużywania prawa w dziedzinie podatkowej.

- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach trzech sporów powstałych pomiędzy, odpowiednio, Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate a Paint Graphos Soc. coop. arl (zwaną dalej „Paint Graphos”) (C-78/08), Adige Carni Soc. coop. arl, w likwidacji (zwaną dalej „Adige Carni”), a Agenzia delle Entrate i Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08) oraz pomiędzy Ministero delle Finanze a Michele Franchettem (C-80/08) w przedmiocie wniosków mających na celu uzyskanie zwolnienia z różnego rodzaju podatków, którym objęte są w zastosowaniu włoskiego prawa podatkowego spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 W dniu 10 grudnia 1998 r. Komisja Wspólnot Europejskich opublikowała obwieszczenie w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384, s. 3, zwane dalej „komunikatem w sprawie bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw”), którego celem było wyjaśnienie pewnych aspektów stosowania pomocy państwa mającej postać środków o charakterze podatkowym.
- 4 Po przyjęciu rozporządzenia Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz.U. L 207, s. 1) Komisja w swym skierowanym do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów komunikacie z dnia 23 lutego 2004 r. w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Europie [COM(2004) 18 wersja ostateczna, zwanym dalej „komunikatem w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Europie”] wskazała szczególne cechy charakterystyczne przedsiębiorczości

spółdzielczej i przedstawiła środki mające na celu wspieranie w państwach członkowskich rozwoju tej formy przedsiębiorczości.

Uregulowania krajowe

- 5 Artykuł 45 konstytucji włoskiej stanowi:

„Republika uznaje funkcję społeczną spółdzielczości cechującej się samopomocowym charakterem i niemającej za cel prywatnej spekulacji. Ustawy wspierają i promują jej rozwój za pomocą najbardziej właściwych środków oraz poprzez przeprowadzanie odpowiednich kontroli, wspierają jej charakter oraz zapewniają realizację jej celów. Ustawy przewidują ochronę i rozwój rzemiosła”.

- 6 Dekret Prezydenta Republiki nr 601 z dnia 29 września 1973 r. w sprawie przepisów dotyczących ulg podatkowych (dodatek zwyczajny do GURI nr 268 z dnia 16 października 1973 r., s. 3) w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia zdarzeń będących przedmiotem sporów toczących się przed sądem krajowym, czyli w latach 1984–1993 (zwany dalej „DPR nr 601/1973”) stanowił, że:

„Artykuł 10

(Spółdzielnie rolnicze i małe spółdzielnie rybackie)

1. Zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych oraz lokalnego podatku dochodowego są dochody spółdzielni rolniczych oraz konsorcjów tych spółdzielni osiągnane przez te spółdzielnie z hodowli zwierząt żywionych paszą, której co najmniej czwarta część pochodzi z terenów należących do członków tej spółdzielni, a także obróbka, przetwarzanie i sprzedaż, w granicach określonych w art. 28 lit. c)

dekretu [...] Prezydenta Republiki [nr 597] z dnia 29 września 1973 r., produktów rolnych lub zootechnicznych wniesionych do spółdzielni przez jej członków w granicach możliwości ich obszarów.

2. Jeśli działalność prowadzona przez spółdzielnię lub jej członków przekracza granice określone w punkcie powyżej oraz w art. 28 lit. b) i c) tego dekretu, zwolnienie ma zastosowanie do tej części dochodu spółdzielni lub konsorcjum, która odpowiada dochodowi z produkcji rolnej pochodzącej z należących do członków spółdzielni obszarów.

3. Dochody małych spółdzielni rybackich oraz konsorcjów tych spółdzielni są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych oraz lokalnego podatku dochodowego. Za małe spółdzielnie rybackie uznaje się te spółdzielnie, które prowadzą zawodową działalność rybołówczą na morzu, używając jedynie statków należących do kategorii 3 i 4, o których mowa w art. 8 dekretu Prezydenta Republiki nr 1639 z dnia 2 października 1968 r., lub też prowadzą działalność rybołówczą na wodach wewnętrznych.

Artykuł 11

(Spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy)

1. Dochody spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy oraz konsorcjów tych spółdzielni są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych oraz lokalnego podatku dochodowego, jeżeli wysokość wynagrodzeń faktycznie wypłacanych członkom świadczącym pracę w sposób ciągły, co obejmuje kwoty pieniężne wymienione w ostatnim ustępie, jest równa co najmniej 60% całkowitej wysokości wszystkich pozostałych kosztów, z wyłączeniem kosztów surowców i dostaw. Jeżeli wysokość wynagrodzeń jest niższa niż 60%, lecz nie niższa niż 40% całkowitej wysokości pozostałych kosztów, wysokość podatku dochodowego od osób prawnych oraz lokalnego podatku dochodowego ulega obniżeniu o połowę.

2. Przepisy poprzedniego ustępu mają zastosowanie do spółdzielni produkcyjnych z zastrzeżeniem spełnienia przez członków tych spółdzielni wszystkich przesłanek przewidzianych dla członków spółdzielni pracy, wymienionych w art. 23 dekretu ustawodawczego [...] prezydenta tymczasowego [nr 1577] z 14 grudnia 1947 r., wraz z późniejszymi zmianami.

3. W ramach obliczania dochodu spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy oraz konsorcjów tych spółdzielni możliwe jest odliczenie od tego dochodu kwot pieniężnych wypłacanych zatrudnionym członkom tytułem dodatków do wynagrodzenia, w granicach bieżących wynagrodzeń powiększonych o 20%.

Artykuł 12

(Inne spółdzielnie)

1. W przypadku spółdzielni innych niż te, o których mowa w art. 10 i 11, oraz ich konsorcjów podatek dochodowy od osób prawnych oraz lokalny podatek dochodowy ulegają obniżeniu o jedną czwartą.

2. W przypadku lokalnego podatku dochodowego spółdzielnia lub konsorcjum mają prawo wyboru zastosowania wobec nich, zamiast powyższego odliczenia, odliczeń przewidzianych w ustępie czwartym art. 7 dekretu prezydenta Republiki nr 599 z dnia 29 września 1973 r. Mogą one skorzystać z tej możliwości przy składaniu rocznej deklaracji podatkowej, do której pod rygorem nieważności należy załączyć wykaz tych ich członków, wobec których ma zastosowanie odliczenie.

3. Z zastrzeżeniem powyższych przepisów w przypadku spółdzielni konsumenckich i ich konsorcjów możliwe jest odliczenie od dochodu kwot podzielonych pomiędzy ich członków w postaci zwrotu części ceny zakupionych towarów.

Artykuł 13

(Finansowanie przez członków)

1. Zwolnione z lokalnego podatku dochodowego od osób prawnych są odsetki od kwot innych niż udziały w kapitale spółdzielni, które jej będący osobami fizycznymi członkowie oddają do dyspozycji jej i jej konsorcjów, lub kwoty potrącone od jej członków, pod warunkiem że:

- a) te przelewy kwot i potrącenia dokonywane są wyłącznie po to, aby osiągnąć cel statutowy spółdzielni i nie przekraczają kwoty 40 mln lirów na każdego członka. Pułap ten wynosi 80 mln lirów w przypadku spółdzielni zajmujących się konserwowaniem, obróbką, przetwarzaniem i sprzedażą produktów rolnych oraz w przypadku spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy;
- b) odsetki zapłacone od tych kwot nie przekraczają pułapu odsetek należnych posiadaczom pocztowych bonów oszczędnościowych.

[...]

Artykuł 14

(Warunki stosowania ulg)

1. Ulgi podatkowe przewidziane w niniejszym tytule mają zastosowanie do tych spółdzielni oraz ich konsorcjów, które prowadzą działalność w oparciu o określone w prawie krajowym zasady samopomocy i są wpisane do rejestru prefektury lub do ogólnego rejestru spółdzielni.

2. Wymóg posiadania charakteru samopomocowego uważa się za spełniony, jeżeli statut spółdzielni wyraźnie wymienia warunki przewidziane w art. 26 dekretu ustawodawczego prezydenta tymczasowego nr 1577 z dnia 14 grudnia 1947 r. [w sprawie środków o charakterze spółdzielczym (GURI nr 17 z dnia 22 stycznia 1948 r.)] wraz z późniejszymi zmianami, zwanego dalej »dekretom ustawodawczym nr 1577/1947«, oraz nie przewiduje możliwości odstąpienia od nich, a także jeżeli zostanie stwierdzone, iż warunki te były rzeczywiście przestrzegane w danym roku podatkowym oraz w ciągu poprzedzających go pięciu lat lub – jeżeli w danym wypadku okres ten jest krótszy niż pięć lat – w okresie, który upłynął od dnia przyjęcia statutu.

3. Kontrola warunków stosowania ulg podatkowych sprawowana jest przez organy podatkowe, w porozumieniu z ministrem pracy i innymi organami nadzoru”.

7 Artykuł 26 dekretu ustawodawczego nr 1577/1947 brzmi następująco:

„Dla celów podatkowych przyjmuje się, że wymóg posiadania charakteru samopomocowego został spełniony, jeśli statut spółdzielni zawiera następujące postanowienia:

- a) zakaz wypłacania dywidend wyższych od stopy odsetek ustawowych mającej zastosowanie do rzeczywiście wpłaconego kapitału;
- b) zakaz wypłacania członkom rezerw w okresie istnienia spółdzielni;

- c) w przypadku likwidacji spółdzielni całkowite przekazanie jej majątku, pomniejszonego jedynie o wysokość wpłaconego kapitału i ewentualnej dywidendy, na cele użyteczności publicznej o charakterze samopomocowym.

[...]”

- 8 Artykuł 12 ustawy nr 904 z dnia 16 grudnia 1977 r. w przedmiocie zmiany przepisów dotyczących systemu podatku dochodowego od osób prawnych oraz systemu opodatkowania dywidend i podwyższeń kapitału, dostosowania minimalnego poziomu kapitału spółek oraz innych przepisów z zakresu prawa podatkowego i prawa spółek (GURI nr 343 z dnia 17 grudnia 1977 r.) stanowi:

„Z zastrzeżeniem przepisów tytułu III [DPR] nr 601/1973, po ostatnich zmianach i uzupełnieniach, kwoty przeznaczone na niepodzielne rezerwy nie tworzą podlegającego opodatkowaniu dochodu spółdzielni i ich konsorcjów, jeśli wykluczona jest możliwość wypłaty ich członkom w jakiejkolwiek formie, zarówno w okresie istnienia spółdzielni lub konsorcjum, jak i przy jej rozwiązaniu”.

Spory przed sądem krajowym

Sprawa C-78/08

- 9 W następstwie kontroli przeprowadzonych przez Guardia di Finanza organ podatkowy miasta Matera poinformował Paint Graphos, spółdzielnię prawa włoskiego,

o podatkowej decyzji korygującej dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (imposta sul reddito delle persone giuridiche, zwanym dalej „IR-PEG”) oraz lokalnym podatkiem dochodowym (imposta locale sui redditi, zwanym dalej „ILOR”) kwotę dochodu za 1993 r. Decyzją tą organ podatkowy odmówił wspomnianej spółce prawa do przewidzianych we włoskim prawie zwolnień podatkowych dla spółek spółdzielczych.

- 10 Paint Graphos wniosła do Commissione tributaria provinciale (prowincjonalnego sądu ds. podatkowych) w Materze skargę na tę decyzję podatkową, powołując się na przysługujące jej uprawnienie do objęcia tymi zwolnieniami podatkowymi. Sąd ten uwzględnił zawarte w skardze żądania spółdzielni.
- 11 Organ podatkowy wniósł od tego wyroku odwołanie do Commissione tributaria regionale (regionalnego sądu podatkowego) dla Bazylikaty, który utrzymał wydany w pierwszej instancji wyrok w mocy.
- 12 Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate wniosły przeciwko temu rozstrzygnięciu skargę kasacyjną, powołując się w niej w szczególności na naruszenie i błędne zastosowanie art. 11 i 14 DPR nr 601/1973.

Sprawa C-79/08

- 13 Decyzją podatkową z dnia 8 czerwca 1999 r. organ podatkowy miasta Rovigo powiadomił spółkę spółdzielczą prawa włoskiego Adige Carni o wygaśnięciu prawa do ulg podatkowych przewidzianych w art. 10 i nast. DPR nr 601/1973, o podwyższeniu jej podlegającego opodatkowaniu dochodu za 1993 r. oraz o podwyższeniu w konsekwencji kwot należnych podatków IRPEG i ILOR, których spółka ta była płatnikiem.

Ten organ podatkowy powołał się w szczególności na istnienie wydatków niepodlegających odliczeniu albo ze względu na to, że nie były one udokumentowane, albo ze względu na to, że nie dotyczyły one odpowiedniego roku podatkowego. Opierając się na sporządzonym przez Guardia di Finanza protokole, organ podatkowy zakwestionował również wystawione przez spółkę Italcarni Srl faktury za transakcje, które nie miały miejsca, efektem czego uznano, że odpowiadająca tym fakturom kwota pieniężna była dochodem. Ze względu na to, że kwota ta nie została zaksięgowana przez Adige Carni jako dochód, organ podatkowy uznał, iż spółdzielnia ta wypłaciła ją swym członkom z naruszeniem art. 11 ww. DPR.

- 14 Adige Carni wniosła do Commissione tributaria provinciale w Rovigo skargę przeciwko tej decyzji podatkowej, która została przez ten sąd uchylona.
- 15 Organ podatkowy wniósł od tego wyroku odwołanie do Commissione tributaria regionale, który to sąd utrzymał sporną decyzję podatkową w mocy i potwierdził wygaśnięcie prawa do zwolnień podatkowych, którymi była wcześniej objęta Adige Carni.
- 16 W następstwie tego spółdzielnia ta wniosła skargę kasacyjną, podnosząc w szczególności brak lub niewystarczające uzasadnienie odmowy prawa do spornych zwolnień podatkowych

Sprawa C-80/08

- 17 Organ podatkowy miasta Monfalcone dokonał korekty zeznań podatkowych obywatela włoskiego Michela Franchetta za lata 1984–1988, powołując się na okoliczność, że jako członek spółki spółdzielczej prawa włoskiego Cooperativa Maricoltori Alto

Adriatico rl. (zwanej dalej „Cooperativa Maricoltori”), której przedmiotem działalności jest hodowla i sprzedaż mięczaków, prowadził on działalność na rynku samodzielnie, podobnie jak inni jej członkowie, podczas gdy ta spółdzielnia, w imieniu której były wystawiane faktury kupna i sprzedaży, pobierała w odniesieniu do każdorazowej sprzedaży prowizję od każdej świadczonej usługi, zaś środki uzyskane z podwyższonej wskutek tego ceny przekazywała swym członkom, zamiast przekazywać je na przewidziane w tym celu rezerwy.

- 18 W zakresie dotyczącym Cooperativa Maricoltori organ podatkowy miasta Monfalcone zakwestionował zwolnienia przyznane w związku z IRPEG za lata 1984–1985 i odzyskał odpowiadające im kwoty. Wniesiona przez tę spółdzielnię skarga dotycząca roku podatkowego 1985 została przez Commissione tributaria di primo grado di Trieste (sąd ds. podatkowych pierwszej instancji w Trieście) oddalona ze względu na to, że rok podatkowy 1984 był objęty abolicją podatkową.
- 19 M. Franchetto zaskarżył tę dotyczącą go decyzję przed Commissione tributaria di primo grado di Trieste, podnosząc, że nie można zanegować tego, iż spełnione zostały wymagane warunki przyznania tej spółce statusu spółdzielni, a to ze względu na brak wydania przez ministerstwo pracy, zgodnie z art. 14 DPR nr 601/73, opinii w tym zakresie.
- 20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste uwzględnił wniesioną przez M. Franchetta skargę.
- 21 Tymczasem Commissione tributaria di secondo grado di Trieste (sąd ds. podatkowych drugiej instancji w Trieście) przychylił się do odwołania wniesionego przez organ podatkowy miasta Monfalcone, stwierdzając, że Cooperativa Maricoltori nie realizowała celów samopomocowych, lecz „konsorcyjne”.
- 22 Commissione tributaria centrale (naczelny sąd ds. podatkowych), nie badając co do istoty argumentów podniesionych w środku zaskarżenia przez M. Franchetta, stojącego na stanowisku, że był on jednocześnie członkiem i pracownikiem spółdzielni,

której status jako takiej wynikał z zapisów jej statutu, uznał, iż w braku wymaganej uprzedniej opinii ministerstwa pracy nie można było odmówić objęcia tej spółdzielni zwolnieniami podatkowymi.

- 23 Ministero delle Finanze wnosi o kasację wyroku tego sądu, powołując się w szczególności na naruszenie art. 14 DPR nr 601/1973 ze względu na to, że decyzja podatkowa dotyczyła członka spółdzielni, a nie spółdzielni jako takiej, wobec czego uzyskanie ministerstwa pracy nie było niezbędne.
- 24 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 31 marca 2008 r. sprawy od C-78/08 do C-80/08 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz w celu wydania wyroku.

Pytania prejudycjalne

- 25 Corte suprema di cassazione stwierdza w pierwszej kolejności, że przedmiotem zawisłych przed nim sporów są całkowite lub częściowe zwolnienia z szeregu podatków, którymi zgodnie z włoskimi przepisami objęte są jedynie spółki spółdzielcze ze względu na realizowany przez nie uznany w art. 45 włoskiej Konstytucji specyficzny cel związany z funkcją społeczną i zasadniczo samopomocowym charakterem tego rodzaju spółek. Sąd ten stoi on na stanowisku, iż w celu sprawdzenia tego, czy te ulgi są zgodne z prawem Unii Europejskiej, należy ustalić czy, a jeśli tak – to po spełnieniu jakich warunków – okoliczność, iż spółdzielnie, których dotyczą te decyzje, uzyskują często znaczne oszczędności podatkowe, stanowi pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Taki brak zgodności oznaczałby bowiem, ze względu na bezpośredni skutek art. 88 ust. 3 WE, że władze

krajowe, w tym także sądownicze, są zobowiązane do zaprzestania stosowania DPR nr 601/1973.

- 26 Podobnie sąd ten wskazał, że jeśli okoliczność wybrania przez te spółki formy spółdzielni stanowiłaby nadużycie prawa mogące zakłócać zasady rynkowe, swobodną konkurencję i zasadę równości traktowania, w niniejszym przypadku wynikałoby z tego, iż brak jest możliwości powołania się na prawną formę spółki spółdzielczej wobec organów podatkowych, które mogłyby w związku z tym opodatkować te spółki zgodnie z powszechnym reżimem podatkowym mającym zastosowanie do spółek o celu zarobkowym. Corte suprema di cassazione stoi na stanowisku, że należy zastanowić się nad uzasadnieniem i proporcjonalnością rozpatrywanych ulg, uwzględniając przy tym nie tylko rozmiar i udział w rynku niektórych spółdzielni, lecz również luki istniejące w przewidzianym w prawie krajowym systemie kontroli.
- 27 W tym względzie sąd krajowy podnosi, że to dopiero interwencja ze strony policji podatkowej (polizia tributaria) umożliwiła stwierdzenie, iż skarżące przed sądem krajowym spółdzielnie nie realizowały celu samopomocowego, wbrew temu, co same twierdziły, a także wbrew oświadczeniom zawartym w ich statutach, a powołane do czuwania nad przestrzeganiem ustanowionych we włoskim prawie warunków związanych z celem samopomocowym organy kontrolne nie były w stanie wykryć tej nieprawidłowości. Zdaniem sądu tego rodzaju niewydolność systemu kontrolnego może ułatwiać popełnianie nadużyć przy stosowaniu kryteriów umożliwiających objęcie spółek spółdzielczych bardziej korzystnym systemem opodatkowania.
- 28 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, które w przypadku trzech spraw od C-78/08 do C-80/08 są identyczne:

„[1] Czy środki przewidujące ulgi podatkowe dla spółdzielni na mocy art. 10, 11, 12, 13 i 14 [DPR nr 601/1973] są zgodne z przepisami o ochronie konkurencji i czy, w niniejszej sprawie, stanowią [mogą zostać uznane za] pomoc państwa

w rozumieniu art. 87 traktatu WE, w szczególności wobec istnienia nieodpowiedniego systemu kontroli i korygowania nadużyć, przewidzianego w [dekrecie ustawodawczym nr 1577/1947]?

- [2] [W] szczególności dla celów kwestii uznania spornych środków w postaci ulg podatkowych za pomoc państwa – czy środki te można uznać za proporcjonalne do celów wyznaczonych przedsiębiorstwom spółdzielczym; czy ocena proporcjonalności może dotyczyć – oprócz poszczególnych środków – przywileju ustanowionego przez ogół środków, z wynikającą z tego zmianą warunków konkurencji?
- [3] [W celu udzielenia] odpowiedzi na poprzednie pytania [należy uwzględnić] okoliczność, że system kontroli został poważnie osłabiony przez późniejszą reformę prawa spółek, w szczególności w odniesieniu do spółdzielni opartych na przeważającej, a nie całkowitej zasadzie wzajemności [samopomocy], w świetle ustawy nr 311 z 2004 r.
- [4] [N]iezależnie od możliwości uznania omawianych środków ustanawiających ulgi za pomoc państwa – czy wykorzystanie formy spółki spółdzielczej, również w braku oszustwa lub pozorności, może zostać uznane za nadużycie prawa, gdy zastosowanie tej formy ma wyłącznie lub głównie na celu uzyskanie oszczędności podatkowych?”

W przedmiocie dopuszczalności wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

²⁹ Paint Graphos, Adige Carni i rządy, które przestawiły Trybunałowi swe uwagi, z wyjątkiem rządu francuskiego, a także Komisja wyrażają swe wątpliwości co do

dopuszczalności złożonych wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a co najmniej pewnych zadanych w ich ramach pytań. Dlatego też zajmują one stanowisko co do istoty sporu jedynie tytułem ewentualnym.

- 30 W tym względzie na wstępie należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena tego, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje on Trybunałowi. W konsekwencji jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-395/08 i C-396/08 *Bruno i in.*, Zb.Orz. s. I-5119, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystają z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (wyroki: z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od C-222/05 do C-225/05 *van der Weerd i in.*, Zb.Orz. s. I-4233, pkt 22; z dnia 22 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-188/10 i C-189/10 *Melki i Abdeli*, Zb.Orz. s. I-5667, pkt 27, a także ww. wyrok w sprawach połączonych *Bruno i in.*, pkt 19).
- 32 Jedynie w wyjątkowych okolicznościach do Trybunału należy ocena okoliczności, w jakich sąd krajowy wystąpił z pytaniem prejudycjalnym (zob. wyrok z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 *PreussenElektra*, Rec. s. I-2099, pkt 39), bowiem duch

współpracy, który ma być wyznacznikiem dla dobrego funkcjonowania instytucji odesłania prejudycjalnego, wymaga z kolei, aby sąd krajowy miał wzgląd na funkcję powierzoną Trybunałowi, którą jest wkład w administrowanie wymiarem sprawiedliwości w państwach członkowskich, a nie formułowanie opinii o charakterze doradczym w odpowiedzi na ogólne lub hipotetyczne pytania (wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-112/00 Schmidberger, Rec. s. I-5659, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 33 W przypadku niniejszych odesłań prejudycjalnych sąd krajowy w swych dwóch pierwszych pytaniach podnosi kwestię tego, czy przyznawane przez prawo krajowe spółdzielniom ulgi podatkowe są zgodne z prawem Unii Europejskiej, a szczególności – czy ulgi te mogą zostać uznane za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.
- 34 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że choć w ramach postępowania wszczętego na podstawie art. 267 TFUE zadanie Trybunału nie polega na dokonywaniu oceny zgodności ustawodawstwa krajowego z prawem Unii ani dokonywaniu wykładni ustawodawczych lub wykonawczych przepisów krajowych, jest on natomiast właściwy do podania sądowi krajowemu wszelkich wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii umożliwiających temu sądowi ocenę powyższej zgodności w celu wydania orzeczenia w zawisłej przed nim sprawie (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1993 r. w sprawie C-292/92 Hünermund i in., Rec. s. I-6787, pkt 8; a także z dnia 27 listopada 2001 r. w sprawach połączonych C-285/99 i C-286/99 Lombardini i Mantovani, Rec. s. I-9233, pkt 27).
- 35 Konkretnie rzecz ujmując rozstrzygnięto już, że przysługujące Komisji uprawnienie do oceny zgodności pomocy ze wspólnym rynkiem nie stoi na przeszkodzie temu, aby sąd krajowy skierował do Trybunału pytanie prejudycjalne o wykładnię pojęcia pomocy (wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 DM Transport, Rec. s. I-3913, pkt 15). Trybunał może zaś w szczególności dostarczyć sądowi krajowemu elementów wykładni prawa Unii Europejskiej pozwalających na określenie, czy przepis krajowy może być zakwalifikowany jako pomoc państwa w rozumieniu tego prawa

(zob. wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-140/09 Fallimento Traghetti del Mediterraneo, Zb.Orz. s. I -5243, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

- ³⁶ Wynika z tego, iż okoliczność sformułowania dwóch pierwszych pytań w taki sposób, że dotyczą zgodności DPR nr 601/1973 z odpowiednimi przepisami prawa Unii Europejskiej, nie może pociągnąć za sobą niedopuszczalności tych pytań.
- ³⁷ Dotyczy to też okoliczności polegającej na tym, że w pierwszym z tych dwóch pytań sąd krajowy powołuje się również na art. 10 i 12 DPR nr 601/1973, których przedmiotem są spółdzielnie inne niż produkcyjne czy spółdzielnie pracy, choć Corte suprema di cassazione uznał rozpatrywane przez sąd krajowy spółki spółdzielcze za spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy w rozumieniu art. 11 tego samego dekretu. Dwa pierwsze zadane pytania należy bowiem uznać za dopuszczalne ze względu na to, że ich przedmiotem jest dotycząca spółek spółdzielczych tego ostatniego rodzaju sytuacja taka, jaka została przedstawiona w art. 11 tego dekretu, w odpowiednim przypadku w związku z jego art. 13 i 14.
- ³⁸ Uwzględniając powyższe, dwa pierwsze pytania, które należy rozpatrywać łącznie, należy rozumieć jako dotyczące w istocie kwestii tego czy, a jeśli tak – to w jakim zakresie, ulgi podatkowe, którymi objęte są tego rodzaju jak te rozpatrywane przez sąd krajowy spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy w zastosowaniu przepisów krajowych takich jak te zawarte w art. 11 DPR nr 601/1973 mogą zostać uznane za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.
- ³⁹ W odniesieniu do trzeciego pytania stwierdzić należy, że Corte suprema di cassazione powołuje się w nim na poprawki wprowadzone do prawa krajowego już po zaistnieniu zdarzeń będących przedmiotem spraw zawisłych przed sądem krajowym. Zawarte w tym pytaniu powołanie się na ustawę nr 311 z 2004 r. jest więc pozbawione znaczenia dla rozwiązania zawisłych przed sądem krajowym sporów. Pytanie trzecie jest zatem niedopuszczalne.

- 40 Jeśli chodzi o trzecie zadane przez sąd krajowy pytanie, dotyczące nadużycia prawa, jakiego miały się dopuścić występujące przed sądem krajowym spółdzielnie, przypomnieć należy, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nie można powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 68, a także z dnia 20 września 2007 r. w sprawie C-16/05 Tum i Dari, Zb.Orz. s. I-7415, pkt 64).
- 41 Nie ma jednak wątpliwości co do tego, że korzyści przyznane rozpatrywanym przez sąd krajowy spółkom spółdzielczym w zastosowaniu DPR nr 601/1973 zostały ustanowione wyłącznie przez krajowe prawo włoskie, a nie przez prawo Unii Europejskiej. W niniejszym przypadku wykluczona jest zatem możliwość, aby naruszona została zasada związana z zakazem nadużywania prawa na podstawie prawa Unii.
- 42 Ze względu na to więc, że pytanie czwarte nie dotyczy wykładni prawa Unii Europejskiej, Trybunał nie jest właściwy do jego rozpoznania.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 43 Aby udzielić odpowiedzi na dwa pierwsze pytania, w postaci takiej, w jakiej zostały one sformułowane w pkt 38 niniejszego wyroku, należy dostarczyć sądowi krajowemu koniecznych elementów wykładni przesłanek, od których art. 87 ust. 1 WE uzależnia zakwalifikowanie środka krajowego jako pomocy państwa, czyli w pierwszej kolejności finansowania tego środka przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych, w drugiej kolejności selektywności tego środka oraz w trzeciej kolejności jego wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi i powodowanego przez ten środek zakłócenia konkurencji. Należy więc zbadać kolejno te trzy przesłanki.

W przedmiocie przesłanki finansowania środka przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych

- 44 Przedmiotem 87 ust. 1 WE jest „pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie”.
- 45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy jest bardziej ogólne niż pojęcie subwencji, ponieważ obejmuje ono nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak same subwencje, ale również interwencje, które w różnych formach zmniejszają obciążenia, jakim zazwyczaj podlega budżet przedsiębiorstwa, i które przez to – mimo że nie są subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa – mają taki sam charakter i identyczne skutki (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* i *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Rec. s. I-8365, pkt 38; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-501/00 *Hiszpania przeciwko Komisji*, Zb.Orz. s. I-6717, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo, a także z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, Zb.Orz. s. I-289, pkt 131).
- 46 Wynika z tego, że instrument, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprowadzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia jego beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż ta, w której znajdują się inni podatnicy, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Tak samo może stanowić pomoc państwa działanie polegające na przyznaniu niektórym przedsiębiorstwom obniżenia podatku lub odroczenia płatności należnego w zwykłym trybie podatku (ww. wyrok w sprawie *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, pkt 132).
- 47 Należy zatem stwierdzić, że środek krajowy taki jak ten rozpatrywany przez sąd krajowy jest finansowany przez państwo.

W przedmiocie przesłanki selektywności spornego środka

- 48 Artykuł 87 ust. 1 WE zakazuje pomocy państwa, która „sprzyja [...] niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, tzn. pomocy selektywnej.
- 49 Do uznania środka podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie reżimu podatkowego, który jest powszechny lub „normalny” w danym państwie członkowskim. To właśnie w stosunku do tego powszechnego lub „normalnego” reżimu podatkowego należy następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przysparzanych przez rozpatrywany środek podatkowy, wykazując, że ustanawia on odstępstwo od systemu powszechnego, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, pkt 56).
- 50 W tym względzie z posiadanych przez Trybunał informacji po pierwsze wynika, że przy obliczaniu podatku dochodowego od osób prawnych podstawa opodatkowania rozpatrywanych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy jest ustalana w taki sam sposób jak ma to miejsce w przypadku spółek innego rodzaju, czyli w zależności od kwoty zysku netto osiągniętego na koniec roku podatkowego z prowadzenia przez przedsiębiorstwo działalności gospodarczej. Należy zatem uznać, że ten podatek od osób prawnych stanowi reżim prawny będący punktem odniesienia dla oceny ewentualnie selektywnego charakteru rozpatrywanego środka.
- 51 Następnie należy stwierdzić, że, w drodze odstępstwa od zasady mającej ogólne zastosowanie wobec osób prawnych, podlegający opodatkowaniu dochód osiągnięty przez spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy jest zwolniony z tego podatku od osób prawnych. Te spółki spółdzielcze korzystają zatem z ulgi podatkowej, której zastosowania nie mogą żądać spółki o celu zarobkowym.

- 52 Z art. 11 DPR nr 601/1973 wynika, że ulga taka jak ta rozpatrywana przez sąd krajowy nie ma zastosowania do wszystkich podmiotów gospodarczych, lecz jest przyznawana z uwzględnieniem formy prawnej przedsiębiorstwa, w zależności od tego, czy jest ono spółką spółdzielczą, czy też nią nie jest (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Cassa di Risparmio di Firenze i in., pkt 136).
- 53 Należy jeszcze podkreślić, że pomoc może mieć selektywny charakter w świetle art. 87 ust. 1 WE, nawet jeśli dotyczy całego sektora gospodarczego (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-3671, pkt 33).
- 54 Należy zatem określić, czy zwolnienia podatkowe takie jak rozpatrywane przez sąd krajowy mogą sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej jeśli chodzi o cel realizowany przez reżim podatku od osób prawnych, czyli opodatkowanie zysków osiągniętych przez spółki.
- 55 W tym względzie należy stwierdzić, że funkcjonowanie spółek spółdzielczych, którą to formę prawną posiadają rozpatrywane przez sąd krajowy podmioty prawne, rządzi się szczególnymi zasadami, które różnią się znacznie od zasad rządzących funkcjonowaniem innych podmiotów prawnych. Zarówno prawodawca unijny, przyjmując rozporządzenie nr 1435/2003, jak i Komisja w swym komunikacie w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Europie potwierdzili szczególne cechy charakterystyczne tego rodzaju przedsiębiorczości.
- 56 Te szczególne cechy szczególne znajdują przede wszystkim wyraz, co stwierdzono wyraźnie w motywie 8 tego rozporządzenia, w zasadzie pierwszeństwa osoby przed kapitałem, którą odzwierciedlają specyficzne zasady dotyczące przyjmowania, występowania oraz wykluczania członków. Ponadto motyw 10 tego samego rozporządzenia wyjaśnia, że w przypadku likwidacji aktywa netto i rezerwy powinny być przekazane na rzecz innego podmiotu spółdzielczego, realizującego podobne cele związane z interesem ogólnym.

- 57 Jeśli chodzi o zarząd spółkami spółdzielczymi należy wskazać, że nie są one zarządzane tak, aby przynieść zysk inwestorom zewnętrznym. Zgodnie z motywami 8 i 10 rozporządzenia nr 1435/2003 oraz pkt 1.1 komunikatu w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Europie prawo dokonywania kontroli takiej spółki powinno przysługiwać jej członkom w równym stopniu, co odzwierciedla zasadę „jedna osoba – jeden głos”. Rezerwy i aktywa są zatem dzierżone wspólnie, są niepodzielne i winny być spożytkowane we wspólnym interesie członków spółdzielni.
- 58 Jeśli chodzi o funkcjonowanie spółek spółdzielczych należy stwierdzić, że ze względu na zasadę pierwszeństwa osoby ich celem jest, jak wynika to między innymi z motywu 10 rozporządzenia nr 1435/2003 oraz pkt 1.1 komunikatu w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Europie, osiągnięcie wzajemnego zysku przez ich członków, którzy są jednocześnie użytkownikami, klientami lub dostawcami, efektem czego każdy z nich czerpie korzyści z działalności spółdzielni w zależności od swego w niej udziału, a także w zależności od z zawieranych z tą spółdzielnią transakcji.
- 59 Jak ponadto wyjaśnione zostało w pkt 2.2.3 tego samego komunikatu, spółki spółdzielcze nie mają dostępu do rynku kapitałowego lub też ten dostęp jest bardzo ograniczony, efektem czego ich rozwój uzależniony jest od ich zasobów własnych lub kredytu. Sytuacja ta jest spowodowana tym, że część spółek spółdzielczych nie jest notowana na giełdzie, skutkiem czego nie mogą one być przedmiotem obrotu komercyjnego. Jak ponadto wynika to również wyraźnie z motywu 10 rozporządzenia nr 1435/2003, wynagrodzenie kapitału obcego i kapitału zakładowego powinno być ograniczone, co czyni inwestycję w spółkę spółdzielczą mniej zyskową.
- 60 Efektem tego marża zysku osiąganego przez ten szczególny rodzaj spółek jest znacznie niższa niż marża zysku osiąganego przez spółki kapitałowe, które mogą lepiej dostosować się do wymogów rynkowych.
- 61 Biorąc pod uwagę szczególne cechy charakterystyczne, które są swoiste dla spółek spółdzielczych, stwierdzić więc należy, że spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy takie jak te występujące przed sądem krajowym nie mogą co do zasady zostać

uznane za znajdujące się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej do tej, w jakiej znajdują się spółki komercyjne; trzeba przy tym jednak założyć, iż działają one w interesie gospodarczym swych członków, z którymi utrzymują stosunki mające osobisty, a nie czysto komercyjny charakter, w które to stosunki członkowie ci są aktywnie zaangażowani, mając ponadto prawo do sprawiedliwego podziału osiągniętych wyników gospodarczych.

- 62 Spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy mające inne cechy charakterystyczne niż te wynikające z natury tego rodzaju spółki nie realizują bowiem w rzeczywistości celu samopomocowego i należy odróżnić je od modelu opisanego w komunikacie w sprawie wspierania przedsiębiorczości spółdzielczej w Europie.
- 63 Wreszcie to do sądu krajowego należy sprawdzenie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności charakteryzujących spory, do rozstrzygnięcia których został on wezwany, czy – w zależności od tego, czy wskazane w pkt 55–62 niniejszego wyroku kryteria zostały spełnione – występujące przed sądem krajowym spółdzielnie produkcyjne i spółdzielnie pracy rzeczywiście znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją, w jakiej znajdują się mające zarobkowy cel spółki będące płatnikami podatku od osób prawnych.
- 64 W przypadku gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że w zawisłych przed nim sporach spełniony został określony w poprzednim punkcie warunek, należałoby ponadto ustalić, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, czy zwolnienia podatkowe takie jak te rozpatrywane przez sąd krajowy są uzasadnione charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, w który się wpisują (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Adria-Wien Pipeline* i *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, pkt 42).
- 65 Środek ustanawiający wyjątek od ogólnego systemu podatkowego może być uzasadniony, jeżeli stosujące go państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Portugalia przeciwko Komisji*, pkt 81).

- 66 W tym właśnie kontekście należy dostarczyć sądowi krajowemu następujących wyjaśnień mających na celu umożliwienie mu wydanie przydatnego rozstrzygnięcia zawisłych przed nim sporów.
- 67 W pierwszej kolejności przypomnieć należy, iż Trybunał wielokrotnie orzekał, że cel realizowany przez interwencje państwa nie wystarcza do tego, aby wykluczyć z góry możliwości zakwalifikowania ich jako „pomocy” w rozumieniu art. 87 WE (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P *British Aggregates* przeciwko Komisji, s. I-10505, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 68 Artykuł 87 ust. 1 WE nie wprowadza bowiem rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki (ww. wyrok w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 69 Należy również przypomnieć, że środek przewidujący wyjątek od ogólnego systemu podatkowego może być uzasadniony, jeżeli środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewnętrznymi – z jednej strony, a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia takich celów – z drugiej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Portugalia* przeciwko Komisji, pkt 81).
- 70 Zatem wpisujące się w system opodatkowania zwolnienia wynikające z celu, który nie jest właściwy temu systemowi, nie mogą stanowić podstawy obejścia wynikających z art. 87 ust. 1 WE wymogów.
- 71 Następnie, jak wynika z pkt 25 komunikatu w sprawie bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw, Komisja jest zdania, że można skutecznie powołać się na charakter i ogólną strukturę krajowego systemu podatkowego, aby w ten sposób uzasadnić to, iż spółki spółdzielcze, które rozdzielają wszystkie swoje zyski pomiędzy swoich członków, nie są opodatkowane na poziomie spółdzielni, choć podatek jest pobierany na poziomie jej członków.

- 72 Jak wreszcie wynika to z jej uwag pisemnych, Komisja jest również zdania, że środek krajowy nie może zostać skutecznie uzasadniony charakterem i ogólną strukturą danego systemu podatkowego, jeśli umożliwia on zwolnienie z podatku dochodowego od zysków osiąganych w drodze wymiany z osobami trzecimi, które nie są członkami spółdzielni lub też odliczenie kwot wypłaconym tym osobom trzecim tytułem wynagrodzenia.
- 73 Należy ponadto czuwać nad tym, czy przestrzegany jest wymóg spójności danej ulgi nie tylko z charakterystycznymi cechami wynikającymi z natury danego systemu podatkowego, lecz również w zakresie dotyczącym wprowadzenia tego systemu w życie.
- 74 Do danego państwa członkowskiego należy zatem wdrożenie i doprowadzenie do stosowania takich procedur kontrolnych i nadzorczych, które będą właściwe dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu spójności ustanowionych na rzecz spółek spółdzielczych szczególnych środków podatkowych z logiką i ogólną strukturą systemu podatkowego, a także uniknięcie sytuacji, w której podmioty gospodarcze decydują się na tę szczególną formę prawną jedynie po to, aby zostać objętymi przewidzianymi dla tego rodzaju spółek ulgami w dziedzinie podatkowej. Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy wymóg ten został spełniony w przypadku zawisłych przed nim spraw.
- 75 W każdym razie aby zwolnienia podatkowe takie jak te rozpatrywane przez sąd krajowy mogły być uzasadnione charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego danego państwa członkowskiego, należy ponadto czuwać nad tym, aby były one zgodne z zasadą proporcjonalności i nie przekraczały granic tego, co jest konieczne, w tym sensie, że realizowany przez nie zgodny z prawem cel nie może zostać osiągnięty za pomocą innych, nie tak daleko idących środków.
- 76 To właśnie w świetle całokształtu wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, tak jak są one przedstawione w pkt 64–75, sąd krajowy musi dokonać oceny tego, czy ulgi podatkowe przewidziane dla występujących przed sądem krajowym spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni pracy są uzasadnione charakterem i ogólną strukturą rozpatrywanego systemu podatkowego.

W przedmiocie przesłanek wywierania wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi oraz zakłócenia konkurencji

- 77 Artykuł 87 ust. 1 WE zakazuje pomocy, która wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi i zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem.
- 78 Do celów zakwalifikowania działania krajowego jako pomocy państwa nie jest konieczne stwierdzenie faktycznego wpływu pomocy na wymianę handlową między państwami członkowskimi i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy pomoc może mieć wpływ na tę wymianę handlową i zakłócać konkurencję (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-372/97 *Włochy przeciwko Komisji*, Rec. s. I-3679, pkt 44; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 *Unicredito Italiano*, Zb.Orz. s. I-11137, pkt 54, jak również ww. wyrok w sprawie *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, pkt 140).
- 79 W szczególności jeśli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do pozycji zajmowanej przez inne przedsiębiorstwa konkurencyjne w wewnątrzspółnotowej wymianie handlowej, należy uznać, że pomoc ta ma wpływ na te ostatnie przedsiębiorstwa (zob. ww. wyroki: w sprawie *Unicredito Italiano*, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo, jak również w sprawie *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, pkt 141).
- 80 W tym względzie nie jest konieczne, aby uprzywilejowane przedsiębiorstwo uczestniczyło w wewnątrzspółnotowej wymianie handlowej. Jeżeli bowiem państwo członkowskie przyznaje pomoc przedsiębiorstwu, działalność krajowa może być przez to utrzymana lub zwiększona z tym skutkiem, że zmniejszą się szanse wejścia na rynek tego państwa członkowskiego przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich. Ponadto wzmocnienie przedsiębiorstwa, które dotychczas nie uczestniczyło w wewnątrzspółnotowej wymianie handlowej, może postawić je w sytuacji umożliwiającej mu wejście na rynek innego państwa członkowskiego (zob. ww. wyroki w sprawie *Unicredito Italiano*, pkt 58, jak również w sprawie *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, pkt 143).

81 Należy więc stwierdzić, że ulga podatkowa taka jak rozpatrywana przez sąd krajowy może wywierać wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi i zakłócać konkurencję w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

82 W świetle powyższego na pytania prejudycjalne w takiej postaci, w jakiej zostały one sformułowane w pkt 38 niniejszego wyroku, należy udzielić odpowiedzi, że takie jak te rozpatrywane przez sąd krajowy zwolnienia podatkowe przyznane spółdzielniom produkcyjnym i spółdzielniom pracy na podstawie przepisów krajowych tego rodzaju jak te zawarte w DPR nr 601/1973 stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE tylko wtedy, gdy spełnione zostały wszystkie przesłanki zastosowania tego postanowienia. W przypadku sytuacji takiej jak ta, która zapoczątkowała zawisłe przed sądem krajowym spory, do sądu tego należy dokonanie oceny w szczególności selektywnego charakteru rozpatrywanych zwolnień podatkowych oraz możliwości uzasadnienia ich charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, w który się wpisują; sąd ten winien w szczególności ustalić, czy występujące przed nim spółki spółdzielcze rzeczywiście znajdują się w sytuacji porównywalnej do tej, w jakiej znajdują się inne jednostki mające formę podmiotów prawnych o celu zarobkowym, a jeśli rzeczywiście ma to miejsce – czy bardziej korzystne opodatkowanie tych właśnie spółek spółdzielczych, po pierwsze, wynika z podstawowych zasad rządzących mającym zastosowanie w danym państwie członkowskim systemem opodatkowania i po drugie, jest zgodne z zasadami spójności i proporcjonalności.

W przedmiocie kosztów

83 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Zwolnienia podatkowe takie jak rozpatrywane przez sąd krajowy zwolnienia przyznane spółdzielniom produkcyjnym i spółdzielniom pracy na podstawie przepisów krajowych tego rodzaju jak te zawarte w dekrete prezydenta Republiki nr 601 z dnia 29 września 1973 r. w sprawie przepisów dotyczących ulg podatkowych w brzmieniu obowiązującym w latach 1984–1993 stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE tylko wtedy, gdy spełnione zostały wszystkie przesłanki zastosowania tego postanowienia. W przypadku sytuacji takiej jak ta, która zapoczątkowała zawisłe przed sądem krajowym spory, do sądu tego należy dokonanie oceny w szczególności selektywnego charakteru rozpatrywanych zwolnień podatkowych oraz możliwości uzasadnienia ich charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, w który się wpisują; sąd ten winien w szczególności ustalić, czy występujące przed nim spółki spółdzielcze rzeczywiście znajdują się w sytuacji porównywalnej do tej, w jakiej znajdują się inne jednostki mające formę podmiotów prawnych o celu zarobkowym, a jeśli rzeczywiście ma to miejsce – czy bardziej korzystne opodatkowanie tych właśnie spółek spółdzielczych, po pierwsze, wynika z podstawowych zasad rządzących mającym zastosowanie w danym państwie członkowskim systemem opodatkowania i po drugie, jest zgodne z zasadami spójności i proporcjonalności.

Podpisy