

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. septembra 2011 *

V združenih zadevah od C-78/08 do C-80/08,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki jih je vložilo Corte suprema di cassazione (Italija) z odločbama z dne 29. novembra in z odločbo z dne 20. decembra 2007, ki so prispele na Sodišče 25. februarja 2008, v postopkih

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

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

Adige Carni Soc. coop. arl, v postopku likvidacije,

proti

Agenzia delle Entrate,

* Jezik postopka: italijanščina.

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

in

Ministero delle Finanze

proti

Michelu Franchettu (C-80/08),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, J.-J. Kasel (poročevalec), M. Ilešič, M. Safjan, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodna tajnica: R. Şereş, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. marca 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Paint Graphos Soc. coop. arl, v postopku likvidacije, in Adige Carni Soc. coop. arl F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva in L. Manzi, odvetniki,

- za M. Franchetta M. Bianca, odvetnik,
- za italijansko vlado I.M. Braguglia, nato G. Palmieri, zastopnika, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za francosko vlado G. de Bergues, A.-L. Vendrolini in B. Beaupère-Manokha, zastopniki,
- za Evropsko komisijo R. Lyal, G. Conte in C. Urraca Caviedes, zastopniki,
- za Nadzorni organ EFTE X. Lewis, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 8. julija 2010

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago člena 87 ES in načela prepovedi davčnih zlorab.

- 2 Ti predlogi so bili vloženi v okviru treh sporov, in sicer med Ministero dell'Economia e delle Finanze in Agenzia delle Entrate ter zadrugo Paint Graphos Soc. coop. arl (v nadaljevanju: Paint Graphos) (C-78/08), med zadrugo Adige Carni Soc. coop. arl, v postopku likvidacije (v nadaljevanju: Adige Carni), ter Agenzia delle Entrate in Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08) in med Ministero delle Finanze in M. Franchettom (C-80/08) v zvezi z zahtevki za oprostitvev različnih davkov, do katere so na podlagi italijanske davčne zakonodaje upravičene proizvodne in delovne zadruge.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Komisija Evropskih skupnosti je 10. decembra 1998 objavila Obvestilo o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL C 384, str. 3, v nadaljevanju: obvestilo o neposrednem obdavčenju podjetij), v katerem je želela pojasniti nekatere vidike državnih pomoči v obliki davčnih ukrepov.
- 4 Komisija je po sprejetju Uredbe Sveta (ES) št. 1435/2003 z dne 22. julija 2003 o statutu evropske zadruge (SCE) (UL L 207, str. 1) v svojem sporočilu Svetu, Evropskemu parlamentu, Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru in Odboru regij o spodbujanju zadrug v Evropi z dne 23. februarja 2004 (COM(2004) 18 konč., v nadaljevanju:

sporočilo o spodbujanju zadrug v Evropi) navedla posebne značilnosti zadrug in predstavila ukrepe za spodbujanje razvoja te organizacije v državah članicah.

Nacionalna ureditev

- 5 Člen 45 italijanske ustave določa:

„Republika priznava socialno funkcijo zadružništva na podlagi vzajemnosti in brez zasebnih špekulativnih namenov. Zakon z najprimernejšimi sredstvi spodbuja in podpira njegovo rast in s primernim nadzorom zagotavlja njegove značilnosti in namen. Zakon določa varstvo in razvoj obrti.“

- 6 Uredba predsednika republike št. 601 z dne 29. septembra 1973 o davčnih ugodnostih (redni dodatek h GURI št. 268 z dne 16. oktobra 1973, str. 3) je v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari, to je med letoma 1984 in 1993 (v nadaljevanju: UPR št. 601/1973), določala:

„Člen 10

(Kmetijske zadruge in zadruge malega ribolova)

1. Dohodki kmetijskih zadrug in njihovih zvez od reje živali, ki se krmijo s krmo, proizvedeno vsaj na četrtini zemljišč članov, in od upravljanja, predelave in prodaje v mejah, določenih v točki (c) člena 28 uredbe [...] predsednika republike [št. 597] z dne 29. septembra 1973, kmetijskih ali zootehničnih proizvodov in živali, ki jih dobavijo

člani v okviru možnosti njihovih zemljišč, so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb in lokalnega davka od dohodkov.

2. Če dejavnosti, ki jih opravlja zadruga ali njeni člani, presegajo meje iz prejšnjega odstavka in iz točk (b) in (c) člena 28 navedene uredbe, se davčna oprostitvev uporablja za del dohodka zadruga ali zveze, ki ustreza kmetijskemu dohodku zemljišč članov.

3. Dohodki zadrug malega ribolova ter njihovih zvez so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb in lokalnega davka od dohodkov. Za zadruga malega ribolova se štejejo tiste, ki poklicno izvajajo morski ribolov izključno z uporabo plovil v kategorijah 3 in 4 iz člena 8 uredbe predsednika republike št. 1639 z dne 2. oktobra 1968 ali izvajajo ribolov v celinskih vodah.

Člen 11

(Proizvodne in delovne zadruga)

1. Dohodki proizvodnih in delovnih zadrug ter njihovih zvez so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb in lokalnega davka od dohodkov, če znesek plač, dejansko izplačanih članom, ki zadrugi redno zagotavljajo delo, vključno z zneski iz zadnjega odstavka, ni manjši od 60 % vsote vseh drugih stroškov, razen stroškov za surovine in potrošni material. Če je znesek teh plač nižji od 60 %, ne pa od 40 % vsote drugih stroškov, se davek od dohodkov pravnih oseb in lokalni davek od dohodkov zmanjšata za polovico.

2. Za proizvodne zadruge se uporabljajo določbe iz prejšnjega odstavka, če njihovi člani izpolnjujejo vse zahteve, ki jih za člane delovnih zadrug določa člen 23 zakonske uredbe [...] začasnega predsednika republike [št. 1577] z dne 14. decembra 1947, skupaj s poznejšimi spremembami tega člena.

3. Pri izračunu dohodkov proizvodnih in delovnih zadrug ter njihovih zvez se lahko odštejejo zneski, ki se izplačajo zaposlenim članom kot dodatek k njihovim plačam, in sicer do meje veljavne plače, povečane za 20 %.

Člen 12

(Druge zadruge)

1. Za zadruge in njihove zveze, ki niso navedene v členih 10 in 11, se davek od dohodkov pravnih oseb in lokalni davek od dohodkov zmanjšata na eno četrtno.

2. Zadruga ali zveza se lahko glede lokalnega davka od dohodkov odločita za upoštevanje odbitkov, predvidenih v četrtem odstavku člena 7 uredbe predsednika republike št. 599 z dne 29. septembra 1973, namesto zmanjšanja, predvidenega v prejšnjem odstavku. Ta odločitev se sprejme ob letni davčni napovedi, ki ji je treba priložiti seznam članov, na katere se nanašajo odbitki, sicer je nična.

3. Brez poseganja v določbe prejšnjih odstavkov so potrošniškim zadrugam in njihovim zvezam dovoljeni odbitki od obdavčljivega dohodka zneskov, porazdeljenih med člani v obliki povračila dela cene kupljenega blaga.

Člen 13

(Financiranje članov)

1. Obresti na zneske, ki niso osnovni kapital, ki ga člani kot fizične osebe dajo na razpolago zadrugi in njenim zvezam, ali ki jih te obdržijo za člane, so oproščene lokalnega davka od dohodkov, če:

- (a) se plačila in odtegljaji opravijo izključno zato, da se doseže namen zadruge, in ne presežejo zneska 40 milijonov lir za vsakega člana. Pri zadrugah za konzerviranje, obdelavo, predelavo in prodajo kmetijskih proizvodov ter za proizvodne in delovne zadruge ta znesek ne sme presegati 80 milijonov lir;
- (b) plačane obresti na zadevne zneske ne presegajo najvišjega zneska obresti, ki gredo imetnikom donosnih poštnih obveznic.

[...]

Člen 14

(Pogoji za uporabo olajšav)

1. Davčne olajšave, določene v okviru tega naslova, se uporabljajo za zadruge in njihove zveze, za katere veljajo načela vzajemnosti, predvidena v državni zakonodaji, in ki so vpisane v registre prefektur ali na splošni seznam zadrug.

2. Zahteve v zvezi z namenom vzajemnosti se štejejo za izpolnjene, če so pogoji, določeni v členu 26 zakonske uredbe začasnega predsednika republike št. 1577 z dne 14. decembra 1947 (o uvedbi ukrepov sodelovanja (GURI št. 17 z dne 22. januarja 1948)) in njenih poznejših spremembah (v nadaljevanju: zakonska uredba št. 1577/1947), izrecno določeni v statutih, brez možnosti odstopanja, ter če so bili ti pogoji dejansko izpolnjeni v zadevnem davčnem obdobju in v petih letih pred njim ali po potrebi po sprejetju statutow, če od takrat še ni minilo pet let.

3. Davčna uprava ob posvetovanju z ministrstvom za delo ali drugimi nadzornimi organi nadzira pogoje za uporabo davčnih olajšav.“

7 Člen 26 zakonske uredbe št. 1577/1947 določa:

„Za davčne namene se domneva, da pogoji v zvezi z namenom vzajemnosti obstajajo, če statuti zadruga vsebujejo te klavzule:

(a) prepoved izplačila dividend, višjih od zakonske obrestne mere v zvezi z dejansko izplačanim kapitalom;

(b) prepoved delitve rezerv med člane v času obstoja zadruga;

- (c) prenos celotnega premoženja ob prenehanju zadruge, po odbitku le izplačanega kapitala in morebitnih zapadlih dividend, v skladu z namenom vzajemnosti v javnem interesu.

[...]“

- 8 Člen 12 zakona št. 904 z dne 16. decembra 1977 o spremembah ureditve davka od dohodka pravnih oseb in ureditve obdavčenja dividend ter povečanj kapitala, prilagoditvi minimalnega kapitala družb in drugih določbah na davčnem področju ter področju prava družb (GURI št. 343 z dne 17. decembra 1977) določa:

„Brez poseganja v določbe iz naslova III uredbe predsednika republike z dne 29. septembra 1973, kakor je bila spremenjena in dopolnjena, se zneski, namenjeni nerazdeljivim rezervam, ne upoštevajo pri davku od dohodka zadrug in njihovih zvez, če jih v času obstoja zadruge ali zveze in ob njihovem prenehanju ni mogoče razdeliti med člane v kakršni koli obliki.“

Spori o glavni stvari

Zadeva C-78/08

- 9 Davčna uprava v Materi je po pregledih, ki jih je opravila Guardia di Finanza, zadrugi Paint Graphos, ustanovljeni na podlagi italijanskega prava, vročila odločbo o odmeri

davka, ki je vsebovala popravek njenih dohodkov za leto 1993 zaradi določitve davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: IRPEG) in lokalnega davka od dohodkov (v nadaljevanju: ILOR). Ta davčna uprava je z isto odločbo navedeni zadrugi zavrnila pravico do davčnih oprostitev, ki jih italijanska ureditev določa v korist zadrug.

- 10 Zadruga Paint Graphos je zoper to odločbo o odmeri davka pri Commissione tributaria provinciale di Matera vložila tožbo, v kateri se je sklicevala na svojo pravico do navedenih davčnih oprostitev. To sodišče je tej tožbi ugodilo.
- 11 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale della Basilicata, ki je potrdilo sodbo prve stopnje.
- 12 Ministero dell'Economia e delle Finanze in Agenzia delle Entrate sta zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo, v kateri sta se sklicevala zlasti na kršitev in nepravilno uporabo členov 11 in 14 UPR št. 601/1973.

Zadeva C-79/08

- 13 Davčna uprava v Rovigu je z odločbo o odmeri davka z dne 8. junija 1999 obvestila zadrugo Adige Carni, ustanovljeno na podlagi italijanskega prava, o izgubi pravice do davčnih olajšav, predvidenih v členu 10 in naslednjih UPR št. 601/1973, o zvišanju njenih obdavčljivih dohodkov iz leta 1993 ter o posledičnem zvišanju IRPEG in ILOR, ki ju je morala plačati ta zadruga. Navedena davčna uprava je ugotovila zlasti obstoj

neodbitnih stroškov v delu, v katerem niso bili dokumentirani ali se niso nanašali na zadevno poslovno leto. Na podlagi zapisnika, ki ga je sestavila Guardia di Finanza, je izpodbijala tudi, da je družba Italcarni Srl izdala račune za dejavnosti, ki niso obstajale, zato je zadevni znesek štela za dohodek. Ker zadruga Adige Carni tega zneska ni vknjižila kot dohodek, je davčna uprava štela, da je bil razdeljen med člane v nasprotju s členom 11 navedene UPR.

- 14 Zadruga Adige Carni je vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Rovigo, ki je razveljavilo sporno odločbo o odmeri davka.
- 15 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale, ki je potrdilo odločbo o odmeri davka in izgubo davčnih oprostitev, ki jih je uživala zadruga Adige Carni.
- 16 Ta je nato vložila kasacijsko pritožbo, v kateri se je sklicevala zlasti na pomanjkljivo ali nezadostno obrazložitev odločbe o zavrnitvi zadevnih davčnih oprostitev.

Zadeva C-80/08

- 17 Davčna uprava v Tržiču je popravila davčne napovedi M. Franchetta, italijanskega državljana, za leta od 1984 do 1988, ker je ta kot član zadruga Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico arl (v nadaljevanju: Cooperativa Maricoltori), ustanovljene na podlagi

italijanskega prava, ki je opravljala dejavnost gojenja in prodaje mehkužcev, neodvisno deloval na trgu, kot drugi člani, medtem ko je ta zadruga, v imenu katere so bili izdani računi za nakup in prodajo, ob kateri koli prodaji prejela provizijo za katero koli opravljeno storitev in razdeljevala pribitek na ceno članom, namesto da bi ga namenila za to predvidenim rezervam.

- 18 Oprostitve, odobrene iz naslova IRPEG za leti 1984 in 1985, so se glede zadruge Cooperativa Maricoltori izpodbijale in davčna uprava v Tržiču je izterjala ustrezne zneske. Commissione tributaria di primo grado di Trieste je zavrnila tožbo, ki jo je vložila ta zadruga in ki se je nanašala na davčno leto 1985, ker je davčno leto 1984 bilo predmet davčne amnestije.
- 19 M. Franchetto je pri Commissione tributaria di primo grado di Trieste izpodbijał odločbo o odmeri davka, ki se je nanašala nanj, pri čemer je trdil, da ni bilo sporno, da so bili pogoji za to, da se navedeni organizaciji priznajo lastnosti zadruge, izpolnjeni, saj mnenje ministra za delo, določeno v členu 14 UPR št. 601/1973, ni bilo pridobljeno.
- 20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste je ugodilo tožbi M. Franchetta.
- 21 Toda ker je Commissione tributaria di secondo grado di Trieste menila, da zadruga Cooperativa Maricoltori ni več uresničevala vzajemnih namenov, temveč „konzorcijske“ cilje, je bila ta tožba na drugi stopnji na podlagi pritožbe davčne uprave v Tržiču zavrnjena.
- 22 Commissione tributaria centrale di Roma je ob pritožbi M. Franchetta, ki je trdil, da je imel položaj zaposlenega člana zadruge, ki je bil kot tak priznan tudi v njenih statutih, ne da bi vsebinsko preučila trditve, na katere se je sklicevala tožeča stranka, menila, da

davčnih oprostitev navedeni zadrugi ni bilo mogoče zavrniti, ne da bi bilo predhodno pridobljeno obvezno mnenje ministrstva za delo.

- 23 Ministero delle Finanze s kasacijsko pritožbo zahteva razveljavitev sodbe navedenega sodišča, pri čemer se sklicuje zlasti na kršitev člena 14 UPR št. 601/1973, ker se je odločba o odmeri davka nanašala na člana zadruga, in ne na zadrugo kot tako, in ker zato ni bilo treba pridobiti mnenja ministrstva za delo.
- 24 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 31. marca 2008 za pisni in ustni postopek in za izdajo sodbe zadeve od C-78/08 do C-80/08 združil.

Vprašanja za predhodno odločanje

- 25 Corte suprema di cassazione po ugotovitvi, da je predmet sporov, o katerih mora odločiti, pravica do popolnih ali delnih oprostitev različnih davkov, do katerih italijanska zakonodaja daje pravico le zadrugam zaradi posebnega namena, ki ga ureničujejo in je priznan v členu 45 italijanske ustave, ki poudarja socialno funkcijo in dejansko vzajemni značaj zadrug, meni, da je treba zato, da bi preverilo skladnost teh olajšav s pravom Unije, predhodno ugotoviti, ali in po potrebi pod katerimi pogoji to, da zadevne zadruga tako ustvarijo pogosto pomembne davčne prihranke, pomeni pomoč, ki ni v skladu s skupnim trgom v smislu člena 87(1) ES. Taka neskladnost bi

namreč zaradi neposrednega učinka člena 88(3) ES povzročila obveznost za nacionalne organe, vključno s sodnimi organi, da opustijo uporabo UPR št. 601/1973.

²⁶ Prav tako, če bi dejstvo, da je bila izbrana združna oblika, pomenilo zlorabo pravice, ki lahko izkrivi pravila trga, svobodno konkurenco in načelo enakega obravnavanja, bi to povzročilo, da se ne bi mogla uveljavljati pravna oblika zadruga zoper davčno upravo, ki bi tako lahko te zadruga obdavčila na podlagi običajne davčne ureditve, ki se uporablja za pridobitne družbe. Corte suprema di cassazione meni, da se odpira vprašanje upravičenosti in sorazmernosti zadevnih olajšav ob upoštevanju ne samo velikosti in tržnega deleža nekaterih zadrug, temveč tudi pomanjkljivosti sistema nadzora, kot ga določa nacionalna zakonodaja.

²⁷ Predložitveno sodišče v zvezi s tem ugotavlja, da je zgolj posredovanje polizia tributaria (davčna policija) omogočilo ugotovitev, da zadruga v postopkih v glavni stvari niso uresničevale vzajemnih namenov v nasprotju z njihovimi trditvami in besedili njihovih statutov, medtem ko nadzorni organi, ki so pristojni za zagotavljanje spoštovanja pogojev v zvezi z vzajemnim namenom, ki se zahtevajo v italijanski zakonodaji, niso mogli odkriti te nepravilnosti. Take pomanjkljivosti sistema nadzora naj bi torej omogočale zlorabe pri uporabi meril, ki omogočajo zadrugam, da izkoriščajo ugodnejši sistem obdavčenja.

²⁸ V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja, ki imajo v treh zadevah od C-78/08 do C-80/08 enako besedilo:

„1. Ali so davčne olajšave, ki so priznane zadrugam v skladu s členi 10, 11, 12, 13 in 14 UPR [št. 601/1973], v skladu s konkurenčnim pravom in, predvsem, ali jih je mogoče opredeliti kot državne pomoči v smislu člena 87 Pogodbe ES, zlasti zaradi

neustreznega sistema nadzora in kaznovanja zlorab, ki je določen z [zakonsko uredbo št. 1577 1947]?

2. Zlasti v zvezi z vprašanjem, ali je sporne davčne olajšave mogoče opredeliti kot državne pomoči, ali je te olajšave mogoče šteti za sorazmerne glede na cilje, ki jih imajo zadruge; ali se lahko presoja sorazmernosti, poleg posamične olajšave, na naša tudi na ugodnosti, ki jih dajejo olajšave v celoti, s posledičnim izkrivljanjem konkurence?
3. Za odgovor na prejšnja vprašanja je treba upoštevati dejstvo, da je sistem nadzora zelo oslavljen zaradi reforme prava družb v skladu z zakonom št. 311/2004, zlasti v zvezi z zadrugami, ki so pretežno vzajemne, vendar ne povsem.
4. Ne glede na to, ali je zadevne finančne olajšave mogoče opredeliti kot državne pomoči, ali se uporaba pravne oblike zadruga, tudi če ne gre za primer goljufije ali navideznega pravnega posla, lahko opredeli za zlorabo pravice, če je namen izbire te pravne oblike izključno ali v glavnem davčni prihranek?“

Dopustnost predlogov za sprejetje predhodne odločbe

- ²⁹ Zadrugi Paint Graphos in Adige Carni, vlade, ki so Sodišču predložile stališča, razen francoske vlade, ter Komisija imajo pomisleke glede dopustnosti obravnavanih

predlogov za sprejetje predhodne odločbe ali vsaj enega od postavljenih vprašanj. Tako so glede vsebine izrazile stališče le podredno.

- ³⁰ Glede tega je treba najprej opozoriti, da v okviru postopka, določenega v členu 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče načeloma dolžno odločati, če se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije (glej zlasti sodbo z dne 10. junija 2010 v združenih zadevah Bruno in drugi, C-395/08 in C-396/08, ZOdl., str. I-5119, točka 18 in navedena sodna praksa).
- ³¹ V skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu za sprejetje predhodne odločbe nacionalnega sodišča samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodbi z dne 7. junija 2007 v združenih zadevah van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, ZOdl., str. I-4233, točka 22, in z dne 22. junija 2010 v združenih zadevah Melki in Abdeli, C-188/10 in C-189/10, ZOdl., str. I-5667, točka 27, ter zgoraj navedena sodba Bruno in drugi, točka 19).
- ³² Sodišče mora le v izjemnih okoliščinah preizkusiti okoliščine, v katerih mu je nacionalno sodišče zadevo predložilo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39). Sodelovanje, ki mora

prevladati v postopku za sprejetje predhodne odločbe, namreč pomeni, da nacionalno sodišče upošteva nalogo, zaupano Sodišču, ki je pomagati pravosodju v državah članicah, ne pa oblikovati svetovalna mnenja o splošnih in hipotetičnih vprašanjih (sodba z dne 12. junija 2003 v zadevi Schmidberger, C-112/00, Recueil, str. I-5659, točka 32 in navedena sodna praksa).

- 33 Predložitveno sodišče v zvezi s predlogi za sprejetje predhodne odločbe s prvima dvema vprašanjema sprašuje, ali so davčne olajšave, ki jih zadevno nacionalno pravo daje zadrugam, v skladu s pravom Unije in, zlasti, ali je mogoče navedene olajšave opredeliti kot „državne pomoči“ v smislu člena 87(1) ES.
- 34 Torej, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je Sodišče – čeprav v postopku, začetem na podlagi člena 267 PDEU, ne presoja skladnosti predpisov nacionalnega prava s pravom Unije in ne razlaga nacionalnih zakonov in drugih predpisov – pristojno, da predložitvenemu sodišču posreduje vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo, da presodi tako skladnost za namene sodbe v zadevi, o kateri odloča (glej zlasti sodbi z dne 15. decembra 1993 v zadevi Hünermund in drugi, C-292/92, Recueil, str. I-6787, točka 8, in z dne 27. novembra 2001 v združenih zadevah Lombardini in Mantovani, C-285/99 in C-286/99, Recueil, str. I-9233, točka 27).
- 35 Natančneje, odločeno je že bilo, da pristojnost Komisije za presojo združljivosti pomoči s skupnim trgom ni ovira, da nacionalno sodišče postavi Sodišču vprašanje za predhodno odločanje o razlagi pojma pomoči (sodba z dne 29. junija 1999 v zadevi DM Transport, C-256/97, Recueil, str. I-3913, točka 15). Tako lahko Sodišče glede državnih pomoči nacionalnemu sodišču predloži zlasti elemente razlage prava Unije, s pomočjo katerih bo lahko ugotovilo, ali je mogoče nacionalni ukrep šteti za državno pomoč v smislu navedenega prava (glej sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi

Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, ZOdl., str. I-5243, točka 24 in navedena sodna praksa).

- ³⁶ Lahko sklepamo, da okoliščina, da se prvi dve vprašanji nanašata na skladnost UPR št. 601/1973 z upoštevnimi določbami prava Unije, ni taka, da bi povzročila njihovo nedopustnost.
- ³⁷ Enako velja za okoliščino, da se prvo od teh vprašanj tudi sklicuje na člena 10 in 12 UPR št. 601/1973, katerih predmet so zadruga, ki niso proizvodne in delovne zadruga, medtem ko je Corte suprema di cassazione zadruga v postopkih v glavni stvari opredelilo kot „proizvodne in delovne zadruga“ na podlagi člena 11 iste uredbe. Prvi dve postavljeni vprašanji je dejansko treba šteti za dopustni v delu, v katerem se nanašata na položaj zadnjenavedene vrste zadrug glede na člen 11 navedene uredbe, po potrebi v povezavi z njenima členoma 13 in 14.
- ³⁸ Glede na navedeno je treba torej prvi dve vprašanji, ki ju je treba obravnavati skupaj, razumeti tako, da se z njima v bistvu sprašuje, ali in po potrebi pod katerimi pogoji je mogoče davčne olajšave, do katerih so upravičene proizvodne in delovne zadruga, kakršne so te v postopku v glavni stvari, na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta iz člena 11 UPR št. 601/1973, opredeliti kot „državne pomoči“ v smislu člena 87(1) ES.
- ³⁹ Glede tretjega vprašanja je treba ugotoviti, da se Corte suprema di cassazione v njem sklicuje na zakonodajne spremembe, do katerih je prišlo po datumu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Tudi sklicevanje v navedenem vprašanju na zakon št. 311 iz leta 2004 je neupoštevno za razrešitev sporov, o katerih mora odločiti predložitveno sodišče. Zato je tretje vprašanje nedopustno.

- 40 Glede četrtega vprašanja, ki ga je postavilo predložitveno sodišče v zvezi z morebitno zlorabo pravice, ki sta jo storili zadrugi v postopkih v glavni stvari, je treba spomniti, da se upravičenci v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ne morejo goljufivo ali z zlorabo sklicevati na pravne norme Unije (glej zlasti sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 68, in z dne 20. septembra 2007 v zadevi Tum in Dari, C-16/05, ZOdl., str. I-7415, točka 64).
- 41 Vendar ni sporno, da so bile olajšave, ki so ob uporabi UPR št. 601/1973 priznane zadrugam v postopku v glavni stvari, uvedene izključno z italijanskim pravom, in ne s pravom Unije. Zato v obravnavani zadevi ni kršeno načelo prepovedi zlorabe prava na podlagi prava Unije.
- 42 Ker se četrto vprašanje ne nanaša na razlago prava Unije, Sodišče ni pristojno odločati o njem.

Vprašanja za predhodno odločanje

- 43 Za odgovor na prvi dve vprašanji, kot sta preoblikovani v točki 38 te sodbe, je treba predložitvenemu sodišču posredovati vse potrebne elemente razlage pogojev, ki jih člen 87(1) ES določa za opredelitev nacionalnega ukrepa kot državne pomoči, in sicer, prvič, financiranje takšnega ukrepa s strani države ali iz državnih sredstev, drugič, selektivnost tega ukrepa in, tretjič, njegov vpliv na trgovino med državami članicami in izkrivljanje konkurence, ki izhaja iz njega. Zato je treba te tri pogoje preučiti po vrsti.

Pogoj financiranja ukrepa s strani države ali iz državnih sredstev

- ⁴⁴ Člen 87(1) ES se nanaša na „pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršno koli vrsto pomoči iz državnih sredstev“.
- ⁴⁵ Pojem državne pomoči je v skladu z ustaljeno sodno prakso splošnejši od pojma subvencije, ker zajema ne le aktivna ravnanja, kot so subvencije, ampak tudi ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo obremenitve, ki jih po navadi nosijo podjetja in ki torej imajo, ne da bi bile subvencije v strogem smislu besede, enako naravo in enake učinke (glej zlasti sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 38; z dne 15. julija 2004 v zadevi *Španija proti Komisiji*, C-501/00, ZOdl., str. I-6717, točka 90 in navedena sodna praksa, in z dne 10. januarja 2006 v zadevi *Cassa di Risparmio di Firenze in drugi*, C-222/04, ZOdl., str. I-289, točka 131).
- ⁴⁶ Lahko sklepamo, da ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo davčno oprostitvev, ki čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, njene upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni „državno pomoč“ v smislu člena 87(1) ES. Enako lahko pomeni državno pomoč ukrep, ki nekaterim podjetjem priznava znižanje davka ali odlog plačila normalno zapadlega davka (zgoraj navedena sodba *Cassa di Risparmio di Firenze in drugi*, točka 132).
- ⁴⁷ Ugotoviti je torej treba, da se za nacionalni ukrep, kakršen je ta v postopku v glavni, šteje, da ga financira država.

Selektivnost spornega ukrepa

- 48 Člen 87(1) ES prepoveduje pomoči „z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivne pomoči.
- 49 Da bi se nacionalni davčni ukrep opredelil kot „selektiven“, je najprej treba predhodno določiti in preučiti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Glede na to skupno ali „običajno“ davčno ureditev je treba nato presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji, C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točka 56).
- 50 V zvezi s tem iz elementov, s katerimi razpolaga Sodišče, po eni strani izhaja, da se za izračun davka od dohodka pravnih oseb davčna osnova zadevnih proizvodnih in delovnih zadrug določi enako kot davčna osnova drugih vrst družb, to je na podlagi neto dobička iz dejavnosti podjetja ob koncu davčnega leta. Zato je treba šteti, da je davek od dohodkov pravnih oseb referenčna pravna ureditev za presojo morebitne selektivnosti zadevnega ukrepa.
- 51 Po drugi strani je treba poudariti, da je z odstopanjem od pravila, ki se na splošno uporablja za pravne osebe, obdavčljivi dohodek zadevnih proizvodnih in delovnih zadrug oproščen davka od dohodka pravnih oseb. Te zadruge so torej upravičene do davčne olajšave, ki je pridobitne družbe ne morejo uveljavljati.

- 52 Iz člena 11 UPR št. 601/1973 je razvidno, da se olajšava, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ne uporablja za vse gospodarske subjekte, temveč se dodeli glede na pravno obliko podjetja, in sicer glede na to, ali gre za zadrugo ali ne (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, točka 136).
- 53 Pojasniti je še treba, da je pomoč glede na člen 87(1) ES lahko selektivna tudi, če se nanaša na celoten gospodarski sektor (glej zlasti sodbo z dne 17. junija 1999 v zadevi Belgija proti Komisiji, C-75/97, Recueil, str. I-3671, točka 33).
- 54 Zato je treba ugotoviti, ali davčne oprostitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari, dajejo prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji blaga v primerjavi z drugimi podjetji, ki so glede na cilj, ki ga uresničuje ureditev davka od dohodka pravnih oseb, to je obdavčenje dobičkov družb, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.
- 55 V zvezi s tem je treba poudariti, da za zadruge, obliko pravnih oseb v postopku v glavni stvari, veljajo posebna načela delovanja, ki jih jasno razlikujejo od drugih gospodarskih subjektov. Zakonodajalec Unije je s sprejetjem Uredbe št. 1435/2003 izpostavil te posebne značilnosti, enako kot Komisija v svojem sporočilu o spodbujanju zadrug v Evropi.
- 56 Te značilnosti se kažejo predvsem, kot je navedeno zlasti v uvodni izjavi 8 navedene uredbe, v načelu primarnosti posameznika, ki se odraža v posebnih pravilih glede članstva, izstopa in izključitve. Poleg tega je v uvodni izjavi 10 iste uredbe pojasnjeno, da bi se morali čisto premoženje in rezerve ob prenehanju razdeliti drugemu združenemu telesu, ki uresničuje podobne splošne interese.

- 57 Glede upravljanja zadrug je treba poudariti, da se ne upravljajo v korist zunanjih vlagateljev. Nadzor zadruga je v skladu z uvodnima izjavama 8 in 10 Uredbe št. 1435/2003 in točko 1.1 sporočila o spodbujanju zadrug v Evropi enakopravno porazdeljen med člane, kar tako odraža pravilo „en član en glas“. Rezerve in sredstva so zato skupna, nedeljiva in namenjena skupnim interesom članov.
- 58 Glede delovanja zadrug je treba poudariti, da je ob upoštevanju primarnosti posameznika njihov namen, kot je navedeno zlasti v uvodni izjavi 10 Uredbe št. 1435/2003 in v točki 1.1 sporočila o spodbujanju zadrug v Evropi, vzajemna korist njihovih članov, ki so hkrati uporabniki, kupci ali dobavitelji, tako da vsak član prejme koristi od dejavnosti zadruga v skladu s svojo udeležbo znotraj nje in svojimi transakcijami s to zadrugo.
- 59 Poleg tega, kot je pojasnjeno v točki 2.2.3 tega sporočila, imajo zadruga omejen dostop do trgov kapitala ali pa ga nimajo, zato je njihova rast odvisna od njihovih lastnih sredstev ali kredita. Vzrok za tak položaj je dejstvo, da deleži zadrug ne kotirajo na borzi in zato z njimi ni mogoče trgovati. Poleg tega, kot je to tudi izpostavljeno v uvodni izjavi 10 Uredbe št. 1435/2003, so obresti na kredite in delnice omejene, zato je vlaganje v zadruga manj ugodno.
- 60 Stopnja dobička te posebne oblike pravne osebe je zato precej nižja od tiste, ki jo imajo kapitalske družbe, ki se lahko bolje prilagodijo zahtevam trga.
- 61 Ob upoštevanju posebnih značilnosti zadrug je treba torej ugotoviti, da se proizvodne in delovne zadruga, kakršne so te v postopku v glavni stvari, načeloma ne štejejo, da so v dejanskem in pravnem položaju, ki je primerljiv s položajem gospodarskih družb,

če delujejo v gospodarskem interesu njihovih članov, s katerimi nimajo izključnega gospodarskega razmerja, temveč posebno osebno razmerje, v katerem ti člani aktivno sodelujejo in imajo pravico do pravične delitve ekonomskih rezultatov.

- 62 Proizvodne in delovne zadruge, ki nimajo značilnosti, ki so lastne zadrugam, naj namreč ne bi dejansko uresničevale vzajemnega namena in bi jih bilo torej treba razlikovati od modela, ki je opisan v sporočilu Komisije o spodbujanju zadrug v Evropi.
- 63 Predložitveno sodišče mora v zadnji fazi ob upoštevanju vseh okoliščin, ki so značilne za spore, o katerih mora odločiti, preveriti, ali so proizvodne in delovne zadruge v postopkih v glavni stvari na podlagi meril, navedenih v točkah od 55 do 62 te sodbe, dejansko v položaju, ki je primerljiv s položajem pridobitnih družb, ki so zavezane za plačilo davka od dobička pravnih oseb.
- 64 Če bo nacionalno sodišče sklenilo, da je v sporih, o katerih mora odločiti, pogoj, naveden v prejšnji točki, dejansko izpolnjen, bo treba v skladu s sodno prakso Sodišča še ugotoviti, ali so davčne olajšave, kakršne so te v postopkih v glavni stvari, utemeljene z naravo ali splošno strukturo davčnega sistema, v katerega spadajo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Adria-Wien Pipeline* in *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, točka 42).
- 65 Tako je mogoče ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema (glej zgoraj navedeno sodbo *Portugalska* proti Komisiji, točka 81).

- ⁶⁶ V teh okoliščinah je treba predložitvenemu sodišču zagotoviti ta pojasnila, da bi lahko učinkovito odločilo o sporih, ki so mu predloženi.
- ⁶⁷ Najprej je treba spomniti, da je Sodišče večkrat razsodilo, da cilj, ki mu sledijo državne intervencije, ne zadostuje za to, da ne bi bile opredeljene kot „pomoči“ v smislu člena 87 ES (glej zlasti sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi *British Aggregates* proti Komisiji, C-487/06 P, ZOdl., str. I-10505, točka 84 in navedena sodna praksa).
- ⁶⁸ Člen 87(1) ES namreč ne razlikuje glede na vzroke ali cilje državnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke (zgoraj navedena sodba *British Aggregates* proti Komisiji, točka 85 in navedena sodna praksa).
- ⁶⁹ Spomniti je tudi treba, da je mogoče ukrep, ki ustvarja izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, upravičiti, če neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel navedenega davčnega sistema. Pri tem je treba razlikovati med cilji posebnega davčnega sistema, ki so zunaj njega, in mehanizmi, ki so lastni samemu davčnemu sistemu in so potrebni za uresničitev teh ciljev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Portugalska* proti Komisiji, točka 81).
- ⁷⁰ Zato se davčne olajšave, ki bi izhajale iz cilja, ki ni cilj davčnega sistema, v katerega spadajo, ne bi mogle izogniti zahtevam, ki izhajajo iz člena 87(1) ES.
- ⁷¹ Dalje, kot izhaja iz točke 25 obvestila o neposrednem obdavčenju podjetij, Komisija meni, da se je mogoče veljavno sklicevati na naravo ali splošno strukturo nacionalnega davčnega sistema, da bi se upravičilo, da zadruga, ki celoten dobiček razdelijo članom, niso obdavčene, če se davek zaračuna njihovim članom.

- 72 Končno, Komisija, kot je trdila v svojih pisnih stališčih, tudi meni, da nacionalni ukrep ni veljavno upravičen z naravo ali splošno strukturo zadevnega davčnega sistema, ker omogoča oprostitvev plačila davka od dobička, ki izhaja iz trgovanja s tretjimi osebami, ki niso člani zadruga, ali odbitek zneskov, ki so jim izplačani iz naslova plačil.
- 73 Poleg tega je treba paziti na spoštovanje zahteve po skladnosti dodeljene ugodnosti ne le z značilnostmi zadevnega davčnega sistema, temveč tudi glede delovanja tega sistema.
- 74 Zadevna država članica mora uvesti in izvajati ustrezne postopke nadzora in spremljanja, da bi zagotovila skladnost posebnih davčnih ukrepov, uvedenih v korist zadruga, z logiko in splošno strukturo davčnega sistema in da bi se izognila temu, da bi se gospodarski subjekti odločili za to posebno pravno obliko izključno zato, da bi bili upravičeni do ugodnosti pri obdavčenju, ki so predvidene za zadruga. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je ta zahteva v postopkih v glavni stvari izpolnjena.
- 75 Da bi bilo mogoče upravičiti davčne olajšave, kakršne so te v postopku v glavni stvari, z naravo ali splošno strukturo davčnega sistema zadevne države članice, bi bilo vsekakor treba paziti še na to, da so skladne z načelom sorazmernosti in da ne prekoračijo meja nujnega, kar pomeni, da zastavljenega legitimnega cilja ne bi bilo mogoče doseči z blažjimi ukrepi.
- 76 Predložitveno sodišče bo moralo na podlagi vseh teh elementov razlage prava Unije, kot jih je Sodišče podalo v točkah od 64 do 75 te sodbe, presoditi, ali so davčne olajšave, določene v korist proizvodnih in delovnih zadruga v postopkih v glavni stvari, glede na naravo in splošno strukturo zadevnega davčnega sistema upravičene.

Pogoji v zvezi z vplivom na trgovino med državami članicami in izkrivljanjem konkurence

- ⁷⁷ Člen 87(1) ES prepoveduje pomoči, ki vplivajo na trgovino med državami članicami in izkrivljajo ali bi lahko izkrivljale konkurenco.
- ⁷⁸ Za opredelitev nacionalnega ukrepa kot državne pomoči ni treba ugotavljati stvarnega vpliva zadevne pomoči na trgovino med državami članicami niti dejanskega izkrivljanja konkurence, ampak le preučiti, ali ta pomoč lahko vpliva na to trgovino in na izkrivljanje konkurence (sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi Italija proti Komisiji, C-372/97, Recueil, str. I-3679, točka 44, in z dne 15. decembra 2005 v zadevi Unicredito Italiano, C-148/04, ZOdl., str. I-11137, točka 54, in zgoraj navedena sodba Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, točka 140).
- ⁷⁹ Zlasti kadar pomoč države članice okrepi položaj enega podjetja v razmerju do drugih konkurenčnih podjetij v trgovini znotraj Skupnosti, se šteje, da pomoč vpliva na ta zadnja podjetja (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Unicredito Italiano, točka 56 in navedena sodna praksa, in Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, točka 141).
- ⁸⁰ V zvezi s tem ni potrebno, da upravičeno podjetje samo sodeluje v trgovini znotraj Skupnosti. Kadar namreč država članica dodeli pomoč podjetju, lahko s tem ohrani ali poveča njegovo notranjo dejavnost, tako da zmanjša možnosti podjetij s sedežem v drugih državah članicah, da vstopijo na trg te države članice. Dalje lahko okrepitev podjetja, ki doslej ni sodelovalo v trgovini znotraj Skupnosti, temu omogoči, da vstopi na trg druge države članice (zgoraj navedeni sodbi Unicredito Italiano, točka 58, in Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, točka 143).

⁸¹ Zato je treba ugotoviti, da davčna olajšava, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, lahko vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivi konkurenco v smislu člena 87(1) ES.

⁸² Glede na zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja, kot so bila preoblikovana v točki 38 te sodbe, odgovoriti, da so davčne oprostitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki so na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta iz člena 11 UPR št. 601/1973, dodeljene proizvodnim in delovnim zadrugam, „državna pomoč“ v smislu člena 87(1) ES zgolj, če so izpolnjeni vsi pogoji za uporabo te določbe. Glede na položaj, kakršen je ta, ki je povzročil spore, o katerih mora odločiti predložitveno sodišče, bo to moralo presoditi zlasti selektivnost zadevnih davčnih oprostitev in njihovo morebitno upravičenost z naravo ali splošno strukturo nacionalnega davčnega sistema, v katerega spadajo, zlasti z odločitvijo, ali so zadruge v postopkih v glavni stvari dejansko v položaju, ki je primerljiv s položajem drugih subjektov, ustanovljenih v obliki pravnih oseb s pridobitnim namenom, in če gre za tak primer, ali ugodnejše davčno obravnavanje navedenih zadrug spada k osnovnim načelom davčnega sistema, ki se uporablja v zadevni državi članici, in ali je v skladu z načeloma skladnosti in sorazmernosti.

Stroški

⁸³ Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Davčne oprostitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki so na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta iz člena 11 uredbe predsednika republike št. 601 z dne 29. septembra 1973 o davčnih ugodnostih, v različici, ki je veljala med letoma 1984 in 1993, dodeljene proizvodnim in delovnim zadrugam, niso „državna pomoč“ v smislu člena 87(1) ES, če so izpolnjeni vsi pogoji za uporabo te določbe. Glede na položaj, kakršen je ta, ki je povzročil spore, o katerih mora odločiti predložitevno sodišče, bo to moralo presoditi zlasti selektivnost zadevnih davčnih oprostitvev in njihovo morebitno upravičenost z naravo ali splošno strukturo nacionalnega davčnega sistema, v katerega spadajo, zlasti z odločitvijo, ali so zadruge v postopkih v glavni stvari dejansko v položaju, ki je primerljiv s položajem drugih subjektov, ustanovljenih v obliki pravnih oseb s pridobitnim namenom, in če gre za tak primer, ali ugodnejše davčno obravnavanje navedenih zadrug spada k osnovnim načelom davčnega sistema, ki se uporabljajo v zadevni državi članici, in ali je v skladu z načeloma skladnosti in sorazmernosti.

Podpisi