

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERĢLADVOKĀTA NĒLO JĀSKINENA [NILO JÄÄSKINEN] SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 8. jūlijā 1(1)

Apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08

Amministrazione delle Finanze

Agenzia delle Entrate

pret

Paint Graphos scarl (C-78/08),

Likvidājamā *Adige Carni scr*

pret

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate (C-79/08)

un

Ministero delle Finanze

pret

Michele Franchetto (C-80/08)

(*Corte suprema di cassazione* (Itālija) līgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Valsts atbalsts – Ražošanas un darba kooperatīvā sabiedrībā piešķirtās nodokļu priekšrocības – Priekšrocības un selektivitātes jautājumi

1. Šajā lietā valsts tiesa uzdod Tiesai virkni jautājumu galvenokārt par to, vai valsts nodokļu režīmu attiecībā uz ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību atbrīvošanu var uzskatīt par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē (2).

2. Prejudiciālie jautājumi ir uzdoti saistībā ar trīs prāvām, kas attiecas gan uz Itālijas nodokļu administrācijas atteikumu piešķirt kooperatīvā sabiedrībā *Paint Graphos scarl* (turpmāk tekstā – “*Paint Graphos*”) un (likvidāmajai) *Adige Carni scr* (turpmāk tekstā – “*Adige Carni*”) nodokļu atbrīvojumus, kurus tolaik saskaņā ar Itālijas tiesībā sāma kooperatīvās sabiedrības, gan problemātiku saistībā ar nodokļiem, kas uzlikti personiski Mikelem Franketo (*Michele Franchetto*), kurš apstrīdēja valsts nodokļu administrācijas lēmumus par labojumu izdarīšanu viņa ienākumu deklarācijas par 1984.–1988. gadu.

3. Vispirms ir j?uzsver, ka ir nopietnas šaubas par šo l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu. Vienas no liel?kaj?m gr?t?b?m šaj?s liet?s sag?d? Tiesai sniegt?s inform?cijas apjoma ierobežot?bas pretstats iztirez?jam?s problem?tikas plašumam, ?emot v?r?, ka tai tostarp ir j?izskata ražošanas un darba kooperat?vo sabiedr?bu nodok?u rež?ms.

4. Ja Tiesa tom?r nolemtu atbild?t uz šiem jaut?jumiem, kurus noteikti vajadz?tu p?rformul?t, tad š? tiesved?ba nodrošin?tu interesantu iesp?ju izv?rt?t kooperat?vo sabiedr?bu aplikšanai ar nodok?iem paredz?to valsts pas?kumu priekšroc?bas un selektivit?tes j?dzienu saturu. Konkr?ti b?tu j?iztirez? uz valsts nodok?u rež?mam rakstur?go lo?iku balst?ta pamatošanas krit?rija piem?rošana un l?t?lijas likumdev?ja valsts tiešo nodok?u sist?m? paredz?to iesp?ju v?rt?jums.

I – Atbilstoš?s ties?bu normas

A – Savien?bas ties?bas

5. EKL 87. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja vien šis L?gums neparedz ko citu, ar kop?jo tirgu nav sader?gs nek?ds atbalsts, ko pieš?ir dal?bvalstis vai ko jebk?d? cit? veid? pieš?ir no valsts l?dzek?iem un kas rada vai draud rad?t konkurences izkrop?ojumus, dodot priekšroku konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošana, cikt?l t?ds atbalsts iespaido tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m.”

6. Padomes 1999. gada 22. marta Regulas (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus EK l?guma 93. panta piem?rošanai (OV L 83, 1. lpp., OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 8. nod., 1. s?j., 339. lpp.), 1. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“Šaj? regul?:

a) “atbalsts” ir visi pas?kumi, kas atbilst krit?rijiem, kuri noteikti L?guma 92. panta 1. punkt?;

b) “past?vošais atbalsts” ir:

i) [...] jebk?ds atbalsts, kas past?v?ja pirms L?guma st?šan?s sp?k? attiec?gaj?s dal?bvalst?s, t.i., atbalsta sh?mas un individu?ls atbalsts, kurš ieviests, pirms joproj?m ir piem?rojams p?c L?guma st?šan?s sp?k? [jebk?ds atbalsts, kas past?v?jis pirms L?guma st?šan?s sp?k? attiec?gaj? dal?bvalst?, t.i., atbalsta programmas un individu?ls atbalsts, kas ieviests pirms L?guma st?šan?s sp?k? un ko joproj?m piem?ro];

[..].”

B – Valsts ties?bas

7. No lietas materiālu sadrumšalotās informācijas izriet, ka pamata prāvā faktā iestāšanās laikā Itālijas kooperatīvās sabiedrības bija apliktas gan ar juridisko personu ienākuma nodokli (*imposta sul reddito delle persone giuridiche*, turpmāk tekstā – “IRPEG”), gan ar vietējo ienākuma nodokli (*imposta locale sui redditi*, turpmāk tekstā – “ILOR”). Laikā no 1977. līdz 2004. gadam Itālijas kapitālsabiedrību vispārīgās nodokļu sistēmas (3) pamatā bija vienreizīgās aplikšanas princips, kuru īstenoja, ieviešot nodokļa atlaides sistēmā šo sabiedrību dalībniekiem. Saskaņā ar šo sistēmu nodokli par sabiedrības peļņu uzlika sabiedrībai atbilstoši tai piemērojamai likmei, bet dalībnieku/akcionāru starpā sadalīto peļņu aplika ar nodokli, piemērojot fizisko personu ienākuma nodokļa progresīvās likmes. Dalībniekiem, kuriem bija tiesības saņemt sabiedrības maksājāmajam nodoklim atbilstošu nodokļa atlaidi, bija jāmaksā starpība starp sabiedrībai piemērojamo likmi un viņiem personīgi uzliktajiem nodokļiem piemērojamo progresīvo likmi (4).

8. Jāpiebilst, ka no lietas materiāliem izriet, ka vairākas specifiskas, kooperatīvājam sabiedrībājam piemērojamās nodokļu tiesību normas ir pamatotas ar savstarpējās principu, līdz ar to minēto sabiedrību peļņas vai līdzekļu sadale to biedru starpā tiek ierobežota.

9. Republikas Prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrēta par nodokļu priekšrocībām (5) redakcijā, kas bija spēkā no 1984. līdz 1993. gadam (turpmāk tekstā – “RPD Nr. 601/1973”), 11. pants ar virsrakstu “Ražošanas un darba kooperatīvi” bija noteikts:

“1. Ražošanas un darba kooperatīvu un to apvienību ienākumus atbrīvo no juridisko personu ienākuma nodokļa un no vietējā ienākuma nodokļa, ja to biedriem, kuri tajā strādā pastāvīgi, faktiski izmaksātā atalgojuma apmērs, ieskaitot pēdējā punktā minētās summas, nav mazāks par sešdesmit procentiem no visu pēdējā izmaksu, izņemot ar izejvielu un iekārtu saistīto izmaksu, kopsummas. Ja atalgojuma apmērs ir mazāks par sešdesmit procentiem, bet nav mazāks par četrdesmit procentiem no visu pēdējā izmaksu kopsummas, juridisko personu ienākuma nodokli un vietējo ienākuma nodokli samazina uz pusi.

2. Ražošanas kooperatīvājam sabiedrībājam iepriekšējā punktā noteikto piemēro ar nosacījumu, ka to biedri atbilst visām prasībām, kuras attiecībā uz darba kooperatīvu biedriem paredzētas Valsts pagaidu vadītāja 1947. gada 14. decembra Likumdošanas dekrēta [Nr. 1577] [..] 23. pants ar tajā vāļk izdarītajiem grozījumiem.

3. Lai aprēķinātu ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību un to apvienību ienākumu, summas, ko maksā tajās nodarbinītajiem biedriem kā piemaksu viņu atalgojumam, var atskaitīt līdz summai, kas atbilst parastajai darba algai, tai pieskaitot 20 %.”

10. RPD Nr. 601/1973 14. pants ar virsrakstu “Priekšrocību piemērošanas nosacījumi” bija izteikts šādi redakcijā:

“1. Šajā sadaļā paredzētās nodokļu priekšrocības piemēro kooperatīvājam sabiedrībājam un to apvienībām, kas darbojas saskaņā ar valsts tiesību aktos paredzētajiem savstarpējās principiem un ir reģistrētas prefektūru reģistros vai vispārīgā kopdarbības sarakstā.

2. Savstarpējās mērķi raksturojošās prasības uzskata par izpildītām, ja statūtos skaidri un bez atkāpju paredzēšanas iespējām ir paredzēti Valsts pagaidu vadītāja 1947. gada 14. decembra Likumdošanas dekrēta Nr. 1577 26. pants un tajā vāļkajos grozījumos paredzētie nosacījumi un šie nosacījumi ir faktiski izpildīti attiecīgajā finanšu gadā un iepriekšjos piecos gados vai attiecīgi laika posmā pēc statūtu pieņemšanas, ja tas ir šāks par pieciem gadiem.

3. Nodok?u administr?cija, apspriežoties ar Darba ministriju vai cit?m p?rraudz?bas iest?d?m, uzrauga nodok?u priekšroc?bu piem?rošanas nosac?jumus."

II – Pamata pr?vu fakti un prejudici?lie jaut?jumi

A – Lieta C?78/08

11. P?c *Guardia di Finanza* [Finanšu policijas] p?rbaud?m Materas [*Matera*] pils?tas nodok?u administr?cija izdeva saska?? ar It?lijas ties?b?m izveidotajai kooperat?vajai sabiedr?bai *Paint Graphos* pazi?ojumu par aplikšanu ar nodok?iem, ar kuru laboja t?s ien?kuma summu par 1993. gadu maks?jam? *IRPEG* un *ILOR* apm?ra noteikšanai. Šaj? paš? pazi?ojum? nodok?u administr?cija atteica šai sabiedr?bai ties?bas uz RPD Nr. 601/1973 11., 12. un 14. pant? paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a. P?c virknes s?dz?bu, ko iesniedza gan *Paint Graphos*, gan *Ministero dell'Economia e delle Finanze* un *Agenzia delle Entrate*, lietu pašlaik izskata iesniedz?jtiesa.

B – Lieta C?79/08

12. 1999. gada 8. j?nij? Rovigo [*Rovigo*] nodok?u administr?cija saska?? ar It?lijas ties?b?m izveidotajai kooperat?vajai sabiedr?bai *Adige Carni* pazi?oja, ka tai vairs nav ties?bu sa?emt RPD Nr. 601/1973 10. un n?kamajos pantos paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas, ka ir palielin?jies t?s aplikamais ien?kums par 1993. gadu, k? ar? to, ka t?d?? ir paaugstin?ti ar? *IRPEG* un *ILOR*. Nodok?u administr?cija tostarp apstr?d?ja r??inu par subjekt?vi nenotikušiem dar?jumiem izrakst?šanu, un, iev?rojot, ka attiec?go summu uzskata par ien?kumu un *Adige Carni* min?to summu turkl?t nebija iegr?matojusi k? ien?kumu, nodok?u administr?cija prezum?ja, ka š? summa bija sadal?ta sabiedr?bas biedru starp?, p?rk?pjot RPD Nr. 601/1973 11. pantu. Kad t? bija c?lusi virkni pras?bu, *Adige Carni* iesniedza kas?cijas s?dz?bu, tostarp nor?dot, ka attiec?gajam nodok?u priekšroc?bu atteikumam tr?kst pamatojuma vai ar? šis pamatojums ir nepietiekams.

C – Lieta C?80/08

13. Monfalkones [*Monfalcone*] nodok?u administr?cija laboja M. Franketo ien?kumu deklar?cijas par 1984.–1986. gadu, pamatojot labojumus ar to, ka, b?dams saska?? ar It?lijas ties?b?m izveidotas sabiedr?bas *Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l.*, kura nodarbojas ar molusku audz?šanu un p?rdošanu, biedrs, vi?š patst?v?gi nodarbojies ar tirdzniec?bu, savuk?rt kooperat?v? sabiedr?ba, kuras v?rd? bija izrakst?ti pirkšanas un p?rdošanas fakt?rr??ini, par katru sniegto pakalpojumu sa??ma komisijas maksu no katra p?rdevuma dar?juma un uzcenojumu sadal?ja biedru starp?, nevis ieskait?ja šim nol?kam paredz?tajos kr?jumos.

14. *Ministero delle Finanze* [Finanšu ministrija] kas?cijas s?dz?b? prasa atcelt *Commissione tributaria centrale* [Centr?l?s nodok?u tiesas] l?mumu, kur? t?, nep?rbaudot p?c b?t?bas M. Franketo izvirz?tos argumentus, nol?ma, ka kooperat?vam nevar atteikt ties?bas sa?emt atbr?vojumus no nodok?a, ja iepriekš nav sa?emts oblig?tais Darba ministrijas atzinums. *Ministero delle Finanze* it ?paši uzsver, ka ir p?rk?pts RPD Nr. 601/1973 14. pants, t?p?c ka pazi?ojums par aplikšanu ar nodok?iem attiec?s uz kooperat?v?s sabiedr?bas biedru, nevis pašu kooperat?vu, un t?d?? nebija vajadz?gs sa?emt Darba ministrijas atzinumu.

D – Prejudici?lie jaut?jumi

15. P?c *Corte suprema di cassazione* [Augst?k?s kas?cijas tiesas] (It?lija) dom?m, lai p?rbaud?tu, vai nodok?u priekšroc?bas, ko sa?em kooperat?v?s sabiedr?bas atš?ir?b? no pe??as sabiedr?b?m, ir sader?gas ar Savien?bas ties?b?m, ir j?nosaka, vai tas, ka attiec?gie

uz??m?ji g?st nodok?u ietaup?jumus, ir nelikum?gs valsts atbalsts, kura d??, ?emot v?r? EKL 88. panta 3. punkta tiešo iedarb?bu, valsts iest?d?m, tostarp ties?m, rastos pien?kums nepiem?rot attiec?go valsts rež?mu, k? ar? pien?kums noteikt sa?emt? atbalsta atg?šanu. Iesniedz?jtiesa ar? vaic?, vai kooperat?v?s sabiedr?bas formas izmantošana ir uzskat?ma par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

16. Šajos apst?k?os *Corte suprema di cassazione* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?di formul?tus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai nodok?u priekšroc?bas, kas kooperat?vaj?m sabiedr?b?m pieš?irtas saska?? ar RPD [Nr. 601/1973] 10., 11., 12., 13. un 14. pantu, ir sader?gas ar konkurences ties?bu norm?m un, konkr?ti, vai t?s var atz?t par valsts atbalstu EK l?guma 87. panta izpratn?, it ?paši ?emot v?r?, ka Valsts pagaidu vad?t?ja [1947. gada 14. decembra] Likumdošanas dekr?t? paredz?t? p?rbaužu un ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršanas sist?ma ir neadekv?ta?

2) Vai str?d?g?s nodok?u priekšroc?bas it ?paši saist?b? ar jaut?jumu par to, vai t?s var b?t atz?tas par valsts atbalstu, var uzskat?t par sam?r?g?m ar kooperat?vajai sabiedr?bai paredz?tajiem m?r?iem; vai var izv?rt?t ne tikai atseviš?u pas?kumu, bet ar? visa pas?kumu kopuma rad?t?s priekšroc?bas sam?r?gumu un no t?s izrietošo konkurences izkrop?ojumu?

3) Lai var?tu atbild?t uz iepriekš?jiem jaut?jumiem, ir j??em v?r?, ka p?rbaužu sist?ma kopš sabiedr?bu ties?bu reformas ir joproj?m pav?jin?ta it ?paši attiec?b? uz kooperat?vaj?m sabiedr?b?m, kas ir galvenok?rt, bet ne piln?b? savstarp?j?m atbilstoši Likumam Nr. 311/2004[.]

4) Vai neatkar?gi no t?, vai attiec?g?s nodok?u priekšroc?bas var tikt uzskat?tas par valsts atbalstu, kooperat?v?s sabiedr?bas juridisk?s formas izmantošana ar? tad, ja netiek veikta kr?pšana vai maldin?šana, var tikt uzskat?ta par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu gad?jum?, ja š? forma tiek izmantota tikai un vien?gi vai galvenok?rt ar m?r?i g?t nodok?u ietaup?jumu?”

III – Tiesved?ba Ties?

17. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Tiesas kancelej? tika re?istr?ts 2008. gada 25. febru?r?.

18. Rakstveida apsv?rumus iesniedza *Paint Graphos* un *Adige Carni*, It?lijas, Sp?nijas un Francijas vald?bas, k? ar? Eiropas Kopien? Komisija.

19. *Paint Graphos*, *Adige Carni*, M. Franketo, It?lijas, Sp?nijas un Francijas vald?bas, Komisija, k? ar? EBTA Uzraudz?bas iest?de bija p?rst?v?ti tiesas s?d?, kas tika r?kota 2010. gada 11. mart? (6).

IV – Par prejudici?lo jaut?jumu pie?emam?bu

A – *Lietas dal?bnieku apsv?rumi*

20. *Paint Graphos* un *Adige Carni*, k? ar? It?lijas vald?ba ierosina Tiesai atz?t prejudici?los jaut?jumus par nepie?emamiem. P?c Komisijas dom?m, Tiesai b?tu j?atz?st, ka t?s kompetenc? nav atbild?t uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem.

21. Šīs argumentācijas pamats ir, pirmkārt, tas, ka nav pietiekamu norāžu attiecībā uz pamata prāvai atbilstošām tiesību normām un faktiskajiem apstākļiem, un, otrkārt, tas, ka nav skaidras argumentācijas par uzdoto jautājumu atbildību. Lietas dalībnieki šaubas par to, vai Tiesas atbilde būs noderīga pamata prāvu atrisināšanai, norādot, ka Tiesai uzdotie jautājumi ir priekšlaicīgi, hipotētiski vai pat fiktīvi.

22. Pēc Komisijas, kā arī Itālijas un Spānijas valdību domām, katrā ziņā nepieņemami esot pirmie trīs jautājumi, jo tie attiecas uz valsts tiesību normām, kas nav piemērojamas pamata prāvās. Pēc Komisijas domām, tas pats attiecoties arī uz ceturto jautājumu tāpēc, ka nav runas par pasākumiem, kuru mērķis ir gūt priekšrocības saskaņā ar Kopienas tiesībām, jo visi apspriežamie pasākumi attiecas tikai uz valsts tiesībām un tādēļ Kopienas tiesību princips par *aunprātīgu* izmantošanu nebūtu piemērojams.

23. Visbeidzot, tiek norādīts uz problemātiku, ka lemt par valsts atbalsta saderību ar kopējo tirgu ir ekskluzīvā Komisijas kompetencē. Līdz ar to, pēc Komisijas domām, arī otrais jautājums esot nepieņemams.

B – *Vērtējums par uzdoto jautājumu pieņemamību*

24. Vispirms jānorāda, ka līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu, kas iesniegti Tiesai šajā tiesvedībā, pieņemamība ir visnotaļ problemātiska.

25. Pirmkārt, iesniedzējtiesas likumu lakoniskais formulējums neapņemas noskaidrot ne apspriežamā valsts režīma nianšes, ne pamata prāvu faktiskos apstākļus. Valsts tiesas norādes un dažādie dokumenti, ko lietas materiāliem pievienojuši lietas dalībnieki, kuri iesniedza apsvērumus, drīzāk mulsina par valsts tiesību saturu šajā jautājumā. Turklāt Tiesai nav sniegta precīza informācija par nodokļu uzlikšanu citu formu sabiedrībā, kuras nav kooperatīvās sabiedrības, kaut gan šie dati būtu obligāti vajadzīgi, lai varētu vērtēt šo situāciju salīdzinājumā, kas ir raksturīga priekšrocības un selektivitātes jēdzieniem, kuri ir valsts atbalsta jēdziena izšķirīgi elementi.

26. Otrkārt, vēl mazāk skaidrības ir par to, vai pastāv saikne starp Eiropas Savienības tiesībām un lietu, ko izskata iesniedzējtiesa. Ēmot arī pamata prāvu priekšmetu un raksturu, ir grūti pienācīgi noteikt, kā Komisijas sniegtā atbilde varētu būt noderīga iesniedzējtiesas izskatīmo lietu izspriešanai. Šīs lietas attiecas uz nodokļu administrācijas veikto pārbažu likumību, savukārt jautāts tiek par nodokļu priekšrocību iespējamo kvalificāšanu saskaņā ar EKL 87. pantu. Turklāt jāatzīmē, ka *Paint Graphos* ir paskaidrojusi, ka izskatāmās tiesvedības attiecas uz tiesību normām par ienākumu pārbaudīšanu, nevis uz nodokļu likmju raksturu vai to saderību ar Kopienas tiesību normām.

27. Turklāt attiecībā uz M. Franketo gadījumu ir jākonstatē, ka apspriežamā lieta attiecas nevis uz attiecīgās kooperatīvās sabiedrības aplikšanu ar nodokļiem, bet gan uz vieta pašā personāgo aplikšanu ar nodokļiem. Pretēji līguma sniegtā prejudiciāla nolikuma formulējuma norādītājam šā iet, ka kooperatīvā sabiedrība, kuras biedrs bija M. Franketo, ir bijusi nevis RPD Nr. 601/1973 11. pantā minētais darba kooperatīvs, bet gan sēkzvejas kooperatīvs, kura darbība ir regulēta RPD 10. pantā, proti, tiesību normā, kuras saturu iesniedzējtiesa nav skaidrojusi.

28. Treškārt, iesniedzējtiesa vaicā par problemātiku, kas attiecas uz valsts pasākumu samērīgumu attiecībā pret kooperatīvajai sabiedrībai izvirzītajiem mērķiem, kas šī noteikti valsts tiesību sistēmā. Lai vārtētu kritērijus attiecībā uz līdzsvaru starp interesēm, kuras aizsargā ar valsts nodokļu pasākumiem, un konkurences izkropojumiem, ir jāizvērtē iespējamo valsts atbalsta saderīgums ar kopējo tirgu.

29. Ceturkārt, trešais jautājums ir drīzāk uzskatāms par pārdomāmu vai komentāru un nav iztīrījams kā patstāvīgs jautājums.

30. Visbeidzot, jānorāda, ka ceturtais uzdotais jautājums attiecas tikai uz valsts tiesībām un tādēļ atbildēt uz to nav Tiesas kompetencē. Iesniedzējtiesa vaicā par saikni starp kooperatīvās sabiedrības juridiskās formas izmantošanu un nodokļu ietaupījuma gēšanu.

31. Ēmot vārā minētās grūtības, pietiek ar atgādinājumu, ka saskaā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītājam Kopienas tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata prasības faktiskā situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rēcībā nav tēdu vajadzīgo ziņu par faktiskiem un tiesību apstākļiem, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (7).

32. Iesniedzējtiesai ir pienākums precīzi norādīt iemeslus, kas to mudinājuši uzdot jautājumus par noteiktu Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju un spēkā esamību. Tādēļ Tiesa ir noteikusi, ka valsts tiesai ir vismaz minimāli jāpaskaidro, kāpēc tā ir izvēlējusies konkrētās Kopienas tiesību normas, par kuru interpretāciju vai spēkā esamību tā vaicā, kā arī jāizskaidro saikne, ko tā saskata starp šīm normām un pamata prasības piemērojamiem valsts tiesību aktiem (8).

33. Turklāt Tiesas kompetencē nav lemt par kāda valsts pasākuma saderību ar Savienības tiesībām (9). Tā arī nevar lemt par valsts atbalsta vai atbalsta shēmas atbilstību kopējam tirgum, jo šo atbilstību vārtēt piekrīt tikai un vienīgi Komisijai, kura rēkojas Savienības tiesas uzraudzībā (10). Tiesas kompetencē turklāt nav izvērtēt pamata prasības faktiskos apstākļus vai piemērot Savienības tiesību normas valsts pasākumiem vai situācijām, jo šie jautājumi ir valsts tiesu ekskluzīvā kompetencē (11).

34. Ēmot vārā iepriekš minēto, Tiesai iesniegtie jautājumi kopumā būtu jāatzīst par nepieņemamiem.

35. Tomēr gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka nevar piekrist tik radikālam ierosinājumam, ierosinu vārtējumā uzmanību galvenokārt pievērst pirmajam prejudiciālajam jautājumam.

36. Šajā ziņā šī noteikt, ka *Corte suprema di cassazione* pamatojas uz pieņēmumu, saskaā ar kuru pat tādā gadījumā, ja šā kooperatīvajām sabiedrībām bija tiesības saēmt atbrīvojumus no nodokā, šīs sabiedrības nevarētu saēmt apspriēzāmās priekšrocības tēpēc, ka tās būtu nelikumīgs valsts atbalsts.

37. Tādējādi ar savu lēgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu un konkrēti tē pirmo jautājumu valsts tiesa aicina Tiesu vārtēt valsts nodokļu režīma tiesību normu, kas attiecas uz kooperatīvajām sabiedrībām, saderību ar Savienības tiesībām. Šajā ziņā tē sniedz garus paskaidrojumus par Itālijas nodokļu tiesību, kas lielākoties nav piemērojamas pamata prasības, attīstību šajā jomā, atsaucoties arī uz Tiesas judikatūru un dažādiem Komisijas paziņojumiem par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu valsts nodokļu pasākumiem.

38. Lai ar? saska?? ar EKL 234. pantu Tiesas kompetenc? nav prejudici?l? nol?mum? interpret?t valsts ties?bu normas (12), t? var sniegt iesniedz?jtiesai visus Savien?bas ties?bu interpret?cijai vajadz?gos nor?d?jumus, kas ?autu valsts tiesai izv?rt?t valsts pas?kuma atbilst?bu š?m ties?b?m, lai pie?emtu nol?mumu t?s izskat?maj? liet? (13). Konkr?ti valsts atbalsta jom? Tiesa var iesniedz?jtiesai sniegt interpret?cijas nor?des, kas tai ?autu noteikt, vai valsts pas?kums var tikt uzskat?ts par valsts atbalstu Savien?bas ties?bu izpratn? (14).

39. Šaj? gad?jum?, ?emot v?r? iesniedz?jtiesas min?tos faktiskos un ties?bu apst?k?us, man š?iet pr?t?gi uzskat?t, ka Tiesas r?c?b? ir faktu minimums, lai da??ji izspriestu par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, p?rformul?jot pirmo uzdoto jaut?jumu (15) t?d?j?di, lai Tiesa spriestu par valsts atbalsta j?dziena krit?rijiem attiec?b? pret apspriežamo nodok?u rež?mu. Pabeidzot šo v?rt?jumu un ?emot v?r? Tiesas sniegtos nor?d?jumus, valsts tiesai b?s j?izspiež, vai kooperat?vaj?m sabiedr?b?m iesp?jami paredz?t? nodok?u priekšroc?ba var tikt uzskat?ta par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratn?.

40. Turkl?t š?di p?rformul?tais jaut?jums b?tu j?attiecina tikai uz pamata pr?v?s piem?rojam?m valsts ties?bu norm?m. T? k? tiesa visos trijos r?kojumos par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu apgalvo, ka apspriežamas ir tikai ražošanas un darba kooperat?v?s sabiedr?bas, ierosinu pirm? prejudici?l? jaut?juma v?rt?jum? iztirz?t tikai RPD Nr. 601/1973 11. pantu.

41. Visbeidzot, j?atz?m?, ka Tiesa ir ?paši nor?d?jusi, ka gluži t?pat k? Komisija valsts atbalsta j?dzienu ir ties?gas interpret?t ar? valstu tiesas (16). T?d??, ja valsts tiesai rodas šaubas par š? j?dziena interpret?ciju, tai ir ties?bas v?rsties pie Tiesas. Tom?r sadarb?ba starp valstu ties?m un Tiesu nedr?kst?tu izjaukt Savien?bas iest?d?m pieš?irto kompeten?u l?dzsvaru. Sader?guma nov?rt?jum? valsts tiesas loma joproj?m ir pak?rtota sal?dzin?jum? ar Komisijas r?c?bas apjomu.

V – Ievada atbild?mums par kooperat?vaj?m sabiedr?b?m

A – *Par kooperat?vo sabiedr?bu rakstur?gaj?m paz?m?m un to nodok?u rež?mu*

42. Kooperat?v?s sabiedr?bas ir fizisku vai juridisku personu apvien?bas, kas ir apvelt?tas ar izteiktu *intuitu personae* un iev?ro ?pašus darb?bas principus, tostarp demokr?iskas uzb?ves un uzraudz?bas principu un finanšu gada neto pe??as taisn?gu sadal?šanu (17).

43. Kooperat?vo sabiedr?bu ?patn?bu raksturo savstarp?jas priekšroc?bas j?dziens, ko var ?stenot ar div?m atš?ir?g?m metod?m, proti, k? t?l?t?ju priekšroc?bu vai k? atlikto priekšroc?bu, proti, atmaks?jumu. Kooperat?vaj?s sabiedr?b?s ien?kumu, ko g?st darb?b?s ar [sabiedr?bas] biedriem turkl?t ir iesp?jams nodal?t no ien?kuma, ko g?st dar?jumos ar treš?m person?m (18).

44. Darb?b?s, kas norisin?s starp kooperat?vo sabiedr?bu un t?s biedriem, ien?kumus biedru starp? sadala divos posmos. T?l?t?jo priekšroc?bu nodrošina ar noteikumiem par k?das preces ieg?d? biedra maks?to cenu vai sa?emto atlaidi. Atlikto priekšroc?bu g?st k? atmaks?jumu, kas ir summa, ko sabiedr?ba periodiski sadala biedru starp? atbilstoši to dar?jumiem ar kooperat?vu un parakst?tajam kapit?lam.

45. Kooperat?vaj?m sabiedr?b?m paredz?t? nodok?u sist?ma ir cieši saist?ta ar to kapit?la strukt?ru un t?s pamat? esošo saimniecisko iek?rtu. No t? var?tu secin?t, ka š?s sabiedr?bas darbojas saska?? ar ?pašu tiesisko un saimniecisko regul?jumu.

46. Uz kooperat?vo sabiedr?bu ien?kuma nodok?a rež?ma jaut?juma sarežž?t?bu nor?da daž?d?s dal?bvalst?s pie?emto risin?jumu daž?d?ba (19). T?d?j?di juridiskaj? literat?r? ir nor?d?ts, ka š? fisk?l? “daž?d?ba” atspogu?o to civiltiesisk? regul?juma “daž?d?bu” un š?iet

vajadz?ga, lai sasniegtu m?r?us, kuri par sp?ti kooperat?vo sabiedr?bu konkurences zi?? piedz?votajai att?st?bai aizvien atš?iras no pe??as sabiedr?bu m?r?iem (20).

47. T?d?j?di da??s valstu sist?m?s uz kooperat?vaj?m sabiedr?b?m tiek attiecin?tas visp?r?j?s ties?bu normas par sabiedr?bu aplikšanu ar nodok?iem (21). Citas valstis izmanto atbr?vojuma metodi, kas izpaužas, pirmk?rt, k? “p?rredzam?bas” sist?ma, kuras pamat? ir tas, ka uz biedriem attiecin? kooperat?va g?to pe??u, un, otrk?rt, k? atbr?vojumu attiecin?šana tikai uz pe??u, kas g?ta dar?jumos ar biedriem, kuriem pašiem person?gi ir j?maks? nodoklis par to starp? sadal?tajiem ien?kumiem (22). Da??os valstu nodok?u re??mos ir ?auts at?emt atmaks?jumu no apliekam?s b?zes (23). Visbeidzot, ir iesp?ja biedru starp? sadal?to pe??u uzskat?t par dividend?m, t?m piem?rojot zem?ku nodok?a likmi (24).

48. Bieži kooperat?vo sabiedr?bu aplikšana ar nodok?iem ir saist?ta ar pien?kumu darboties ?paš?, kooperat?viem rakstur?g? veid?. Š?s pras?bas neizpild?šanas gad?juma kooperat?viem n?kas ciest iev?rojamās sekas nodok?u zi???. T?d?j?di ne vienm?r ir iesp?jams noteikt atš?ir?bas starp principiēm, saska?? ar kuriem ar nodok?iem tiek apliktas kooperat?v?s sabiedr?bas, sal?dzin?jum? ar kapit?lsabiedr?bu nodok?u re??mu kopum?, lai var?tu secin?t, vai šo atš?ir?bu pamat? ir vai nu m?r?is sekm?t kooperat?vus, vai ar? to ?patn?ba (25).

49. It?lij? ražošanas un darba kooperat?v?s sabiedr?bas ir att?st?juš?s gan k? amatnieku sadarb?bas forma – pirmajam kooperat?vam 1855. gad? apvienojot stikla ražot?jus Alt?r? [*Altare*] –, gan k? nekvalific?ta roku darba veic?jus apvienojošu organiz?ciju forma. Š? otr? veida kooperat?vi tika rad?ti – pirmais 1883. gad? Ravenn? [*Ravenna*] –, lai vairotu savu no struktur?l? un sezon?l? bezdarba cietušo biedru nodarbin?t?bas iesp?jas s?kotn?ji galvenok?rt celtniec?b? un b?vdarbos, bet p?d?j? laik? visnota? da??dos darbos. Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka ražošanas un darba kooperat?vi, kas darbojas lauksaimniec?bas nozar? vai zivsaimniec?bas nozar?, It?lij? tiek nodal?ti no p?r?jiem ražošanas un darba kooperat?viem (26).

50. Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka attiec?b? uz It?lijas ties?bu sist?mas norm?m, kas bija piem?rojamās pamata pr?vas faktu iest?šan?s laik?, kooperat?vajiem uz??mumiem bija ties?bas sa?emt piln?gus vai da??jus vair?ku nodok?u atvieglojumus, lai sasniegtu ?pašu saimniecisko m?r?i, kas atz?ts It?lijas Konstit?cijas 45. pant? kooperat?v?s darb?bas sabiedrisk?s funkcijas un savstarp?j?bas rakstura d??.

51. J?nor?da, ka saska?? ar Valsts pagaidu vad?t?ja 1947. gada 14. decembra Likumdošanas dekr?ta Nr. 1577 (turpm?k tekst? – “*Basevi likums*”) 26. pantu savstarp?j?bas pras?bas tika uzskat?tas par izpild?t?m, ja kooperat?v?s sabiedr?bas stat?tos bija iek?auti š?di noteikumi. Pirmk?rt, aizliegums sadal?t dividendes, kas ir liel?kas par likum? noteiktaj?m procentu likm?m, ko piem?ro faktiski ieguld?tajam kapit?lam, otrk?rt, aizliegums sabiedr?bas past?v?šanas laik? sadal?t kr?jumus biedru starp? un, trešk?rt, sabiedr?bas likvid?cijas gad?jum? visu l?dzek?u, at?emot ieguld?to kapit?lu un iesp?jam?s dividendes, nodošana savstarp?jam sabiedrisk? labuma m?r?im.

52. K? uzsver iesniedz?jtiesa, ražošanas un darba kooperat?vaj?m sabiedr?b?m ir rakstur?gi, ka to biedrs darbojas uz??m?ja vai darbinieka status?. Min?tajos kooperat?vos, k? tas ir ar? šaj? gad?jum?, biedri veic savu profesion?lo darb?bu kooperat?v? un vi?u darba rezult?t? g?to pe??u/p?rpalikumu var sadal?t k? piemaksu atalgojumam (27).

53. Saskaņā ar šajā tiesvedībā apsvērumus sniegušo lietas dalībnieku norādījumiem ziņm kooperatīvās sabiedrības nodokļu bāzi nosaka tāpat kā nekooperatīvo sabiedrību nodokļu bāzi. Parasti tā ir procentuāla daļa no uzņēmuma finanšu gada laikā gūtās neto peļņas. Jāpiebilst, ka no lietas materiāliem izriet, ka no apliekamajiem ienākumiem atēmt samaksāto atalgojumu ir tiesīgas visas sabiedrības.

54. Visbeidzot, jānorāda, ka, papildus līgumā sniegtajam prejudiciālu nolikumu izklāstītajai problēmai lietas dalībnieki ir iztīrījuši kooperatīvo sabiedrību nodokļu režīmu no plašāka redzes viedokļa, nevis tikai saistībā ar RPD Nr. 601/1973 11. pantā paredzētajiem nodokļu atbrīvojumiem. It īpaši man šķiet, ka Komisija tiesas sēdē ir mainījusi savu rakstveida apsvērumos izklāstīto nostāju, norādot, ka Itālijas tiesību sistēmā ar nodokli netiek aplikti kooperatīvo sabiedrību nedalīmie krājumi.

55. Šajā ziņā uzskatu, ka attiecībā uz ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām šim jautājumam var būt nozīme tikai tik lielā mērā, cik attiecīgais kooperatīvs nav varējis saņemt pamata prāvā apspriežamos atbrīvojumus no nodokļa. Tomēr, manuprāt, Tiesai būtu jāiztīrī tikai tas, vai var uzskatīt, ka ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām RPD Nr. 601/1973 11. pantā paredzētie nodokļu atbrīvojumi var atbilst valsts atbalsta jēdziena kritērijiem EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

B – Par RPD Nr. 601/1973 11. pantu

56. Saskaņā ar RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktu sabiedrībām tiek piešķirts ienākumu atbrīvojums no nodokļa, ja atalgojuma summa nav mazāka par 60 % no visu pārējo izmaksu kopsummas, izņemot izmaksas, kas saistītas ar izejvielu un piegādi. Šāds atbrīvojums tad ir pakārtots iespējai noteikt attiecību starp biedru darba devumu un pārējo ražošanas faktoru – piemēram, kapitāla un trešo personu darba – devumu, tostarp vispārīgajām izmaksām un preču un iekārtu izmaksām. Šī parametra noteikšana ļauj pārbaudīt faktiski samaksāto atalgojumu un visu pārējo kooperatīvās sabiedrības segto izmaksu kopsummu (28). Ja atalgojuma summa ir robežs no 60 % līdz 40 %, iepriekš minētie nodokļi tiek samazināti uz pusi (29).

57. Turklāt RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktā paredzēto nodokļu atvieglojumu piemēro tikai tad, ja sabiedrības atbilst iepriekš minētajai Bāzevi likuma 23. pantā izklāstītajiem nosacījumiem.

58. RPD Nr. 601/1973 11. panta 3. punktā ir paredzēts no sabiedrības ienākuma atēmt summas, kas samaksātas tajā nodarbinētajiem biedriem kā piemaksa viņu atalgojumam, līdz summai, kas atbilst esošajai darba algu likmei, tai pieskaitot 20 %, jo šīs summas ir pielīdzināmas atmaksājumiem, proti, biedru gūtajām atliktajām savstarpējās priekšrocībām. Itālijas juridiskajā literatūrā ir minēts, ka šāda atēmsana nav atkāpe no sabiedrību un komercstruktūru aplikšanas ar nodokļiem vispārīgā režīmā (30).

59. Manuprāt, ar minēto tiesību normu drēzāk ir noteikts ierobežojums iespējai sadalīt kooperatīvās sabiedrības peļņu/pārpalikumu tās biedru starpā kā piemaksas atalgojumam, kas atēmmas no attiecīgās sabiedrības ar nodokli apliekamā ienākuma.

60. Kā tiesas sēdē paskaidroja Itālijas valdība, biedrs saņem atalgojumu par sabiedrības labā veikto darbu un šis ienākums tiek aplikts ar progresīvu ienākuma nodokli. Summas, kuras tiek samaksātas biedriem kā piemaksas atalgojumam, nodokļa aprēķinā tiek atēmtas kā ienākumi, kas pielīdzināmi ienākumiem no algota darba. Nodokļus par tiem maksā nodarbinātais biedrs (31).

VI – Par nodokļu režīma uzskatīšanu par valsts atbalstu

A – Par valsts atbalsta jēdziena vispārīgajām pazīmēm

61. Valsts atbalsta jēdziens EKL 87. panta 1. punkta izpratnē ietver ne tikai aktīvu palīdzību, piemēram, subsīdijas, bet arī pasākumus, kas dažādi atvieglo no uzņēmuma budžeta parasti sedzamās izmaksas un kas, lai arī tie nav uzskatāmi par subsīdijām šķērda stingrē izpratnē, tām līdzinās rakstura un iedarbības ziņā (32).

62. No tā izriet, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes konkrētiem uzņēmumiem piešķir atbrīvojumu no nodokļa, kas, kaut arī nav saistīts ar valsts līdzekļu piešķiršanu, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgākus apstākļus nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē (33).

63. Attiecībā uz kooperatīvajām sabiedrībām no Komisijas 2004. gada 23. februāra paziņojuma (34) izriet, ka dažas dalībvalstis, tostarp Itālijas Republika, uzskata, ka kooperatīvu kapitāla īpašniekiem raksturīgā ierobežojumu dēļ tām ir vajadzīgs īpašs nodokļu režīms. Komisija tādēļ aicina ņemt vērā dalībvalstis ievērot principu, saskaņā ar kuru katrā konkrētā uzņēmuma veidam piešķirtajai aizsardzībai vai priekšrocībai jābūt samērīgām ar šim uzņēmuma veidam raksturīgajiem tiesiskajiem ierobežojumiem, pievienotajai sociālajai vērtībai vai piemērotajiem ierobežojumiem un [šā aizsardzība un priekšrocības] nedrīkstētu radīt negatīvu konkurenci.

64. Tiesa atkārtoti ir spriedusi, ka mērķis, ko vēlas sasniegt ar valsts pasākumiem, nav pietiekams, lai tādējādi liegtu šos pasākumus uzskatīt par "atbalstiem" EKL 87. panta izpratnē (35). EKL 87. panta 1. punktā valsts pasākumi netiek šķiroti pēc to iemesliem vai mērķiem, bet gan definēti, ņemot vērā to iedarbību (36).

65. Tomēr šādiezgan vienkāršā risinājuma izmantošana rada vairākas grūtības saistībā ar atšķirīgu juridisku formu uzņēmumu aplikšanu ar nodokļiem. Mazo un vidējo uzņēmumu gadījumā gandrīz vienmēr darbības var veikt personālsabiedrības (37), peņģas kapitālsabiedrības (38) vai kooperatīvās sabiedrības formā vai pat ar individuālu uzņēmumu, kas nav juridiska persona.

66. Šajā ziņā jāatzīmē, ka, lai gan uzņēmumu iedalījums pēc to juridiskās formas dažādos dalībvalstīs lielā mērā ir līdzīgs, tomēr ir ievērojamas atšķirības tostarp jautājumā par uzņēmumu juridiskās personas statusa vai juridiskās personas tiesību īpašības izpratni (39).

67. Dažādo juridisko formu aplikšanas ar nodokļiem pamatā var būt klasiskais divkāršs nodokļu uzlikšanas princips, kura gadījumā saimnieciskās darbības radītais ienākums tiek aplikts ar nodokli gan uzņēmumam, gan īpašniekam. Turpretī vienreizīgā aplikšanas sistēmā visi šādas darbības ienākumi tiek aplikti vai nu ar nodokli uzņēmumam, dalībnieku starpā sadalītos ienākumus atbrīvojot no nodokļa, vai ar nodokli dalībniekam, ar nodokli neapliekot uzņēmumu. Protams, pastāv vairāki varianti, kuros ir apvienoti daži šo modeļu aspekti.

68. Tādējādi, nosakot būtiskos priekšrocības un selektivitātes jēdzienus saistībā ar izvēli, ko valsts likumdevējs izdarījis, pieņemot nodokļu tiesību normas, pastāv zināmi draudi gūt šī ietamu jēdzienisko skaidrību, kura iztirzājams problemātisks izvērtējumu patiesībā var padarīt vēl sarežģītāku.

69. It īpaši es vēlētos piebilst, ka pamatojums, kas saistīts ar nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, man šķiet atbilstīgs gan attiecībā uz priekšrocības, gan selektivitātes jēdziena

v?rt?jumu.

70. Abos gad?jumos nodok?u sist?m? paredz?tais atš?ir?gais rež?ms ir j?izv?rt? saist?b? ar hipot?tisku situ?ciju, kur? š?da rež?ma neb?tu, tostarp nov?rt?jot ar? attiec?g?s valsts likumdev?ja izv?les noz?mi un iemeslus. Ar mana izkl?sta izk?rtojumu saist?tu apsv?rumu d?? esmu nol?mis jaut?jumu par priekšroc?bas esam?bu iztirz?t dr?z?k no form?l? viedok?a, savuk?rt t?s rakstur?g?s paz?mes, kuras pašas par sevi var?tu pat mudin?t apšaub?t priekšroc?bas esam?bu no saimniecisk? viedok?a, apspriest saist?b? ar selektivit?ti.

B – Par priekšroc?bu

71. J?nor?da, ka priekšroc?ba EKL 87. panta 1. punkta izpratn? ir tikai tad, ja pas?kums rada nodok?u sloga atvieglojumu sal?dzin?jum? ar nodok?u sist?mas paredz?to parasto situ?ciju. T?d??, nosakot priekšroc?bas esam?bu k?d? nodok?u rež?m?, b?tisks ir visp?r?j?s nodok?u sist?mas j?dziens (40).

72. T?d??, lai var?tu konstat?t priekšroc?bas esam?bu, ir j?nosaka, k?d? m?r? juridisk?s personas valsts nodok?u sist?m? visp?r tiek apliktas ar nodok?iem. T? k? šis uzdevums ir ?paši sarež??ts, ir j?sal?dzina sa??m?ja uz??muma st?voklis ar citu t?du uz??mumu st?vokli, kuri atrodas l?dz?g? faktisk? un juridisk? situ?cij?, ?emot v?r? attiec?g? pas?kuma m?r?i (41).

73. Turkl?t j?dzieniski teor?tisk? priekšroc?ba b?tu j?noš?ir no faktisk?s priekšroc?bas. Lai ar? tiek konstat?ta k?da veida priekšroc?ba, piem?ram, nodok?u atvieglojuma form?, j?p?rbauda, vai tas nav veids, k? izsl?gt k?das nodok?u ties?bu normas piem?rošanu par labu k?dai citai. Piem?ram, nodok?u atbr?vojuma ce?? k?das darb?bas aplikšanu ar nodok?iem var novirz?t uz citu nodok?u rež?mu (42). Ties?bas uz nodok?u priekšroc?b?m var ar? atsv?rt vai pamatot ar saist?b?m, kas izriet no k?das noteiktas formas juridisk?s personas juridisk?s strukt?ras, kas t?d?j?di to liegtu uzskat?t par priekšroc?bu saimniecisk? zi?? (43).

74. Šaj? gad?jum? ar RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktu ražošanas un darba kooperat?v?s sabiedr?bas aplikamais ien?kums tiek piln?b? vai da??ji atbr?vots no nodok?a atkar?b? no biedru darba noz?m?guma saimniecisk?s v?rt?bas rad?šan? attiec?g?s sabiedr?bas darb?bas gait?. Atbr?vojuma apm?ru nosaka aptuveni. Min?taj? ties?bu norm? netiek regul?ta iesp?ja at?emt biedru atalgojumu, kurš ir faktiski j?samaks?, jo š? at?emšanas iesp?ja izriet no visp?r?gajiem noteikumiem, kuros noteikta juridiskas personas aplikamo ien?kumu apr??in?šanas k?rt?ba.

75. T?d??, ja Tiesa izv?l?tos form?lu risin?jumu, apspriežamais atbr?vojums no nodok?a, bez šaub?m, ir priekšroc?ba. Atk?pjoties no juridisk?m person?m visp?r?gi piem?rojamiem noteikumiem, attiec?go kooperat?vo sabiedr?bu ar nodokli aplikamais ien?kums tiek atbr?vots no nodok?a.

76. Tom?r j?vaic?, vai š?ds form?ls risin?jums ir pamatots, ?emot v?r? apspriežam?s ties?bu normas saimniecisko iedarb?bu.

77. Pats par sevi saprotams, ka vienveid?gus noteikumus piem?rot daž?du formu sabiedr?b?m nav iesp?jams, neizdarot patva??gus pie??mumus par ien?kuma veidošanu sekm?jošo saimniecisko faktoru aplikšanu ar nodokli. Nodok?u politik? dal?bvalst?m ir iev?rojama r?c?bas br?v?ba lemt par to, vai un cik liel? m?r? ar nodokli aplikami ražošanas faktori (44).

78. Tom?r saimniecisk? zi?? man neš?iet, ka RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums b?tu priekšroc?ba EKL 87. panta 1. punkta izpratn?. No lietas materi?liem izriet, ka juridisko personu visp?r?jo nodok?u sist?mu, atskaitot dažus iz??mumus,

nepiem?ro sabiedr?b?m, kuras darbojas saska?? ar savstarp?j?bas principu. Man š?iet, ka tad, ja kooperat?vaj?m sabiedr?b?m piem?ro visp?r?jo k?rt?bu, k?d? ar nodok?iem apliek juridiskas personas, ar šiem noteikumiem ir paredz?ts noteikt krit?rijus, p?c kuriem nosaka nodok?u b?zi un apr??ina ar nodokli apliekamo ien?kumu. Tom?r gal?go aplikšanu veic saska?? ar noteikumiem par atk?p?m, kurus piem?ro vai nu visiem kooperat?viem, vai noteiktu veidu vai noteiktu nozaru kooperat?viem. T?d?j?di visp?r?j? rež?ma noteikumu kopums kooperat?vajai sabiedr?bai b?tu piem?rojams tikai gad?jum?, ja š? sabiedr?ba neb?tu atbildusi krit?rijiem, kas izriet no stingrajiem noteikumiem attiec?b? uz t?s savstarp?j?bu, citiem v?rdiem sakot, ja t? neb?tu darbojusies kooperat?viem rakstur?g? veid?.

C – Par selektivit?ti

79. EKL 87. panta 1. punkt? ir aizliegti valsts atbalsti, “dodot priekšroku konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai”, proti, selekt?vi atbalsti. Lai nov?rt?tu k?da pas?kuma selektivit?ti, ir j?p?rbauda, vai attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? šis pas?kums rada priekšroc?bu dažiem uz??mumiem attiec?b? pret citiem uz??mumiem, kas faktisk? un juridisk? zi?? ir l?dz?g? situ?cij? (45). Selektivit?tes nosac?jums ir valsts atbalsta j?dziena sast?vda?a (46).

80. Par sp?ti ?oti plašai judikat?rai selektivit?tes j?dziens netiek izprasts viennoz?m?gi, it ?paši attiec?b? uz nodok?u pas?kumiem.

81. No Komisijas pazi?ojumiem izriet, ka konkurences noteikumi saist?b? ar valsts atbalstu neb?t nav šiem nodok?u pas?kumiem oblig?ti j?piem?ro t?p?c vien, ka daži uz??mumi vai dažas nozares no tiem g?st vair?k labuma nek? citi uz??mumi vai nozares (47). Turpretim selekt?vi var izr?d?ties t?di pas?kumi, kas form?li neattiecas tikai uz noteikt?m nozar?m (48). T?d?j?di par selekt?viem var tikt atz?ti vis?s nozar?s ?stenojami pas?kumi, ja vien to nosac?jumi attiec?b? uz šo pas?kumu izmantošanas ties?b?m faktiski ierobežo potenci?lo sa??m?ju skaitu (49).

82. Saska?? ar judikat?ru, pirmk?rt, atbalstu programmas veid? pieš?irts atbalsts var attiekties ar? uz visu tautsaimniec?bas nozari un, neraugoties uz to, tam tik un t? var piem?rot EK l?guma 92. panta 1. punktu (tagad ar izdar?tajiem groz?jumiem – EKL 87. panta 1. punkts), un, otrk?rt, pas?kums, kas paredz?ts, lai k?das konkr?tas ražošanas nozares uz??mumus da??ji atbr?votu no soci?lajiem maks?jumiem, kas izriet no visp?r?j?s soci?l? nodrošin?juma sist?mas parastas darb?bas, ja vien š?du atbr?vojumu neattaisno attiec?g?s sist?mas b?t?ba vai uzb?ve, ir j?uzskata par atbalstu (50).

83. Saska?? ar EKL 87. panta 1. punkta formul?jumu ar kop?jo tirgu ir nesader?gi atbalsti, kas dod priekšroku konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai. Tom?r L?gum? nekas nav teikts par juridisk?s personas juridisk?s formas krit?riju.

84. Protams, k?da noteikta juridisk?s personas veida izmantošana var b?t rakstur?ga noteiktai nozarei vai uz??mumam. T?d? gad?jum? juridisk?s personas formas krit?riji un L?guma krit?riji, saska?? ar kuriem ir aizliegti pas?kumi, kas dod priekšroku konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai, savstarp?ji sapl?st vai dr?z?k izriet viens no otra (51).

85. Liet? *Cassa di Risparmio di Firenze u.c.* (52) Komisija uzskat?ja, ka, pieš?irot priekšroc?bu noteiktiem uz??mumiem atkar?b? no to juridisk?s formas (fondi vai publisko ties?bu juridiskas personas) vai noteikt?m, ?paš?m nozar?m (izgl?t?ba, sabiedr?bas vesel?ba u.tml.), kur?s tie darbojas, valsts ties?bu akti *prima facie* atbilstot selektivit?tes krit?rijam.

86. Tiesa noteica, ka apspriežamo pas?kumu nepiem?ro visiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem. T?p?c to nevar uzskat?t par nodok?u vai tautsaimniec?bas politikas visp?r?ju pas?kumu (53), ?emot v?r?, ka attiec?go nodok?u priekšroc?bu pieš?ir atkar?b? no uz??muma,

publisko tiesību juridiskās personas vai fonda juridiskās formas un nozarēm, kurās šīs uzņēmums darbojas. Tiesa paskaidroja, ka atkāpe nav pamatota ar pasākuma loģisko pamatojumu vai aplikšanas metodi, bet gan atbilst valsts likumdevēja mērķim finansiāli atbalstīt organizācijas, kuras uzskata par sociāli ziņāto peļņjušām (54).

87. Šāda pieeja, kas saistīta ar uzņēmuma juridisko formu, nav uzskatāma par noteikumu, no kura nebūtu iespējamas atkāpes. No tā secinu, ka nodokļu pasākumus, kas ir piemēroti juridiskās personas formai un struktūrai, varētu uzskatīt par neselektīviem tik lielā mērā, cik tos pamato sistēmas raksturs un uzbūve.

88. Atbilstoši Tiesas veiktajai interpretācijai valsts atbalsta jēdziens neietver pasākumus, kuros uzņēmumiem nosaka atširgu obligāto maksājumu apmēru, ja vien šāda atširgā izriet no attiecīgās sistēmas rakstura un uzbūves (55). Tādā gadījumā jautājums par pasākuma atzīšanu par valsts atbalstu var tikt izslēgts.

89. Attiecībā uz nodokļu jomu saskaņā ar judikatūru pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārīgās nodokļu sistēmas, var pamatot ar nodokļu sistēmas raksturu vai vispārīgo uzbūvi, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatēsošiem vai vadošiem principiem. Šajā ziņā ir jānoskaidro, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti pašam nodokļu režīmam un kas nav daļa no tā, un, no otras puses, mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir vajadzīgi, lai sasniegtu šos mērķus (56).

90. Ar sistēmas raksturu un uzbūvi Komisija savā praksē ir pieņēmusi pamatot to, ka nodoklis ir progresīvs, ka netiek uzlikti nodokļi peļņas neesamības gadījumā un ka ir īpašs nodokļu režīms bezpeļņas organizācijām (57). Tas attiecas arī uz lauksaimniecībā izmantojamiem zemes gabaliem, kam tika piešķirti atbrīvojumi no nodokļiem un nodokļu atvieglojumi salīdzinājumā ar vispārīgajiem piemērojamo pašuma nodokļa režīmu (58). Tādējādi priekšrocība tika pamatota ar pašuma pašo nozīmi lauksaimnieciskajā ražošanā.

91. Tiesa ir pieņēmusi pamatojumu, kas balstīts uz apdrošināšanas jomā esošās valsts nodokļu sistēmas raksturu un uzbūvi saistībā ar visnotaļ patnāju gadījumu, kad tika piemērota augstāka nodokļa likme noteiktai daļai apdrošināšanas līgumu, kas iepriekš bija aplikti ar vispārīgajiem piemērojamo likmi (59).

92. Tātad ar [nodokļu] sistēmas raksturu vai uzbūvi saistītā kritērija problēma ir tā, ka, tiklīdz Tiesa atzīst, ka pasākums ir atširgs no valsts vispārīgās nodokļu sistēmas, tas tiek uzskatīts par selektīvu. Šīs judikatūras iznākumā iestājas *status quo*, kurā par pamatotu ar sistēmas raksturu un uzbūvi nevarētu uzskatīt nevienu pasākumu (60).

93. Šajā ziņā svarīga ir valsts nodokļu sistēmas pamatēsošā loģika, nevis pasākuma mērķi.

94. RPD Nr. 601/1973 11. pants ir komplekss pasākums, kas ietver vairākus nodokļu risinājumus, ar kuriem ir paredzēts ieviest atširgu nodokļu režīmu ražošanas un darba kooperatīvā sabiedrībā (61).

95. Lai arī ražošanas un darba kooperatīvā sabiedrībā paredzētās nodokļu priekšrocības sākotnēji šķiet atkāpes, no tā nebūtu nav secināms, ka tās būtu selektīvas. Gluži pretēji, man šķiet, ka, ņemot vērā minēto sabiedrību transversālo raksturu, proti, nozaru, kurās tās var darboties, dažādu, apgalvojums par apspriežamo pasākumu selektīvo raksturu var tikt atspēkots. Katrā ziņā pat tad, ja pieņemtu, ka minēto sabiedrību atbrīvojumu sistēmai *a priori* ir selektīvs raksturs, to varētu pamatot ar sistēmas raksturu un uzbūvi.

96. Šajā ziņā jānorāda, ka no judikatūras izriet (62), ka selektivitātes nosacījums ir izpildīts, ja

pasākums rada priekšrocību dažiem uzņēmumiem attiecībā pret citiem uzņēmumiem, kas faktiski un juridiski ziņojumi ir līdzīgi situācijai, pat tad, ja atbalsta attiecas uz visu tautsaimniecības nozari.

97. Tāpat vispirms būtu jāizspriež, vai kooperatīvās sabiedrības ar savstarpējās mērķi atrodas līdzīgai situācijai ar citām sabiedrībām, kas veirstas uz peļņas gūšanu. Pēc tam ražošana un darba kooperatīvās sabiedrības situācija, piemērojot RPD Nr. 601/1973 11. pantu, būtu jāsalīdzina ar pārējām peļņas sabiedrībām un pārējām kooperatīvajām sabiedrībām.

98. Savos rakstveida atbildējumos Komisija apgalvoja, ka pilnīgās savstarpējās modelim atbilstošās ražošana un darba kooperatīvās sabiedrības atrodas salīdzinājumā ar peļņas sabiedrībām faktiski un juridiski atšķirīgai situācijai attiecībā uz summām, kas samaksātas kā atalgojums tajās nodarbinātajiem biedriem, tostarp kā iespējama piemaksa atalgojumam.

99. Šajā jautājumā tai piekrita Francijas valdība, kas norāda, ka ir loģiski vienādi neattiekties pret sabiedrībām, kuras sadala peļņu savu dalībnieku starpā, un citiem veidojumiem, piemēram, kooperatīviem, kuri sava statusa dēļ nevar veikt šādu sadali.

100. Kā tiesas sēdē uzsvera *Adige Carni* pārstāve, akcionāru jeb dalībnieku līdzdalība kapitālsabiedrībā izpaužas tikai līdzekļu ieguldīšanā. Savukārt kooperatīvajai sabiedrībai ir raksturīgas savstarpējās jeb maiņas attiecības. Nodokļu režīmu atšķirības pamatā ir šo attiecību starpā esošā atšķirība. Turklāt, uzsverusi, ka divkāršā nodokļu uzlikšanas problēma nepastāv, *Adige Carni* pārstāve atgādināja, ka pamata prasības fakti iestāšanās laikā piemērojamās nodokļu sistēmas uzbūvē valsts nodokļu režīma mērķis bija ienākuma vienreizīga aplikšana, [piemērojot nodokli] vai nu kooperatīvam, vai tās biedram.

101. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka RPD Nr. 601/1973 11. pantā paredzētā atbrīvojuma dēļ šādi, ka atbrīvotais ienākums netiek aplikts ar nodokli ne biedram, ne kooperatīvajai sabiedrībai. Juridisko personu vispārējā nodokļu režīma kooperatīvajai sabiedrībai piemēro tikai gadījumā, ja tā neatbilst kooperatīviem raksturīgajiem nosacījumiem.

102. Saskaņā ar tiesību normām, kas bija piemērojamas pamata prasības fakti iestāšanās laikā, būtiskā atšķirība starp peļņas sabiedrību un kooperatīvu sabiedrību bija apstākļi, ka peļņas sabiedrības gadījumā vienīgā aplikšana ar nodokli, vienalga, vai to piemēro dalībniekam vai sabiedrībai, attiecās uz peļņu, ko akcionāri varēja iegūt pašumā vai kā, piemēram, vai nu sadalot dividendes, vai pārdojot akcijas, vai arī likvidējot uzņēmumu. Tādēļ ir pamats uzskatīt, ka tas bija noteikta veida avansa maksājums par ienākumu no kapitāla.

103. "Shareholder value" [dalībnieku gūstamās vērtības] kā peļņas kapitālsabiedrību vadošā principa jūdziena pamatā esošā ideoloģija ir balstīta uz peļņmumu, ka pašu kapitāls no saimnieciskā viedokļa vienmēr pieder dalībniekiem.

104. Turpretī saskaņā ar savstarpējās kooperatīvu civiltiesisko regulējumu kooperatīvās sabiedrības biedri nekad nevarētu iegūt šādu veida peļņu savā pašumā. Tādā nav iespējama tāda avansa, kas līdzīgs kapitālsabiedrībā pieļaujamajam, izmaksa. Kapitāla uzkrāšana kooperatīvajai sabiedrībai nedod nekādu labumu tās biedriem.

105. Attiecībā konkrēti uz ražošana un darba kooperatīviem jāatgādina, ka, ievērojot stingros savstarpējās rakstura nosacījumus, RPD Nr. 601/1973 11. panta 1. punktā ir paredzēts izslēgt no tajā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas ražošana un darba kooperatīvās sabiedrības, kuru aplikamo ienākumu radījuši citi ražošana faktori, nevis darbs, kuru veic biedri, kuriem ir pienākums piedalīties kooperatīvās sabiedrības darbībā ar sava darba devumu (63). Turpretī tik lielā mērā, cik ražošana un darba kooperatīvās sabiedrības ienākumu var

uzskatīt par biedru ieguldīt darba rezultātu, šo ienākumu ar nodokli neapliek.

106. Šādu gadījumu ir grūti attiecināt uz juridiskām personām, kuras ir vīrstas uz peļņas gūšanu un uz kurām attiecas vispārīgie nodokļu uzlikšanas noteikumi, ņemot vērā, pirmkārt, ka šo sabiedrību dalībniekiem nav pienākuma strādāt sabiedrības labā un, otrkārt, ka šādas sabiedrības peļņu var sadalīt dalībnieku starpā.

107. Visbeidzot, es vēlos vīrst Tiesas uzmanību problemātikai saistībā ar kādu kapitālsabiedrību un ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību situāciju salīdzināmības aspektu. Šis aspekts man šķiet atbilstošs it īpaši saistībā ar nostāju, ko ieņemusi Komisija, tiesas sēdē apgalvojot, ka, lai apspriežamo pasākumu neuzskatītu par valsts atbalstu, gadījumā, ja ar nodokli netiek aplikts biedrs, nodoklis būtu jāuzliek sabiedrības peļņai.

108. Kā esmu atzīmējis jau iepriekš, ar RPD Nr. 601/1973 11. pantu ir mēģināts "iekšāji" jeb savstarpēji ienākumu, ko radījis biedru darbs, shematiski nodalīt no "ārējā" ienākuma, ko radījis kapitāls vai darījumi ar personām, kuras nav sabiedrības biedri, un uz šo otro ienākumu atbilstošajiem neattiecas. Uz peļņu/pārpalikumu, ko radījuši pārīgie ražošanas faktori un kas atbilst peļņai no saimnieciskās darbības, kuru kooperatīvā sabiedrība faktiski saņemusi, RPD Nr. 601/1973 11. pants neattiecas.

109. Šajā ziņā jāuzsver, ka vairākumā gadījumu kapitālsabiedrība dalībnieka ieguldījumu pamatkapitālā neuzskata par aplikamu ienākumu sabiedrībai, bet gan ar nodokli tiek aplikta sabiedrības peļņa, piemēram, ienākumi no šā kapitāla. Turklāt tās dēļ sabiedrībai veikts devums kā darbs kapitālsabiedrības gadījumā nemēdz būt.

110. Ražošanas un darba kooperatīvajā sabiedrībā viens no galvenajiem pienākumiem tās biedriem ir pastāvīgi ieguldīt savu darbu. Sabiedrības pievienotā vērtība, kuru radījis kooperatīvās sabiedrības biedra darbs un kura pārsniedz tam samaksāto atalgojumu, paliek sabiedrībai. Saimnieciskā ziņā šai peļņai/pārpalikuma daļai, par ko netiek samaksāts atalgojums un kas biedram ir jāatstāj sabiedrības īpašumā, ir tāds raksturs kā ieguldījumam kapitālā. Atbilstoši šai loģikai sabiedrība ir jāatbrīvo no nodokļa par šo daļu.

111. ņemot vērā visu iepriekš minēto, tās ražošanas un darba kooperatīvā sabiedrībā nodokļu režīms, kāds noteikts konkrēti RPD Nr. 601/1973 11. pantā, nav uzskatāms par selektīvu, jo minētās sabiedrības nebija līdzīgā situācijā ne ar peļņas sabiedrībām, ne ar citām kooperatīvām sabiedrībām.

112. Apspriežamo tiesisko regulējumu katrā ziņā var pamatot ar ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām piemērotās valsts nodokļu sistēmas raksturu un uzbūvi. Nodokļu atvieglojumi, kas paredzēti ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām, man šķiet, izriet tieši no tālējās nodokļu sistēmas pamatē esošiem un vadošiem principiem.

113. Tā kā, manuprāt, šajā gadījumā nav izpildīts vismaz viens no kritērijiem, kas veido valsts atbalsta jēdzienu, un ņemot vērā, ka tie ir kumulatīvi, pārījos EKL 87. panta 1. punktā minētos kritērijus izvērtēt nav vajadzības.

114. Savukārt gadījumā, ja Tiesa nepiekrīstu manis ierosinātajam, būtu jāvērtē jautājumi par nosacījumiem saistībā ar ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm un iespējamo konkurences kropošānu. Šajā ziņā uzskatu, ka Tiesas judikatūrā iesniedzējtiesai ir sniegtas pietiekamas norādes (64). Katrā ziņā valsts tiesai būs jālemj, vai, ņemot vērā no judikatūras izrietošos interpretācijas kritērijus, šajā gadījumā ir izpildīti abi iepriekš minētie nosacījumi.

115. Tomēr vēl ir jāiztirzā jautājums par iespējamiem pastāvīgiem atbalstiem, kā arī jautājums

par *de minimis* principa piemērojamību.

VII – Par pastāvīgo atbalsta un *de minimis* jēdzieniem

A – Par pastāvīgo atbalsta jēdzienu

116. Judikatūrā ir noteikts, ka pastāvīga vai jauna valsts atbalsta jēdziens atbilst objektīvai situācijai. Šis jēdziens nav atkarīgs no iestāžu rīcības vai apgalvojumiem (65).

117. Savos rakstveida apsvērumos Itālijas valdība, kār *Paint Graphos* un *Adige Carni* uzsvēra, ka pašie kooperatīvajām sabiedrībām paredzētie nodokļu pasākumi ir “pastāvīgi atbalsti”, jo tie bija paredzēti Itālijas tiesību aktos, kas bija piemērojami pirms Romas līguma stāšanās spēkā 1957. gadā (66).

118. Itālijas valdība paskaidroja, ka tiesību aktos, kas bija piemērojami pirms Romas līguma stāšanās spēkā 1957. gadā, bija paredzēti tādus nodokļu režīmus, kas būtībā pilnīgi atbrvoja kooperatīvās sabiedrības no aplikšanas ar nodokļiem, ko parasti piemēroja peļņas sabiedrībām, un ka šo atbrvojumu, protams, varēja saņemt tikai kooperatīvi ar savstarpējās mērķi saskaņā ar principu, kas tolaik bija noteikts ar *Basevi* likumu (67).

119. Ar Komisija paskaidroja, ka kopš 1957. gada Itālijas tiesību sistēmā kooperatīvajām sabiedrībām bija iespēja no ar nodokli apliekamās summas izslēgt gada ienākumu simtprocentīgā apmērā, kas ir priekšrocība, kura kopumā kopš tā laika ir nemainīga. Komisijas dienesti turklāt ir konstatējuši, ka grozījumi, kas apspriežamos pasākumos tika izdarīti kopš EEK līguma stāšanās spēkā, tika veikti ar mērķi ieviest tehniskus grozījumus, lai pielāgotu kooperatīvu nodokļu sistēmu vispārējai nodokļu sistēmai, kas tika grozīta ar 1973. gada, 1986. gada un 2004. gada reformām.

120. Tiesas sēdē *Adige Carni*, *Paint Graphos*, Itālijas valdība, kār Komisija atbalstīja tēzi, saskaņā ar kuru apspriežamie pasākumi, ja tie vispār ir uzskatāmi par valsts atbalstu EKL 87. panta izpratnē, ir pastāvīgais atbalsts Regulas Nr. 659/1999 1. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) daļas izpratnē.

121. Tāpēc sākotnēji šāiet pamatoti uzskatīt, ka, pieņemot, ka apspriežamie pasākumi atbilst EKL 87. panta 1. punkta kritērijiem, tie var būt pastāvīgs atbalsts.

122. Tomēr, tā kā, pirmkārt, 1954. gada režīmam (68) ir raksturīgi, ka ar nodokli tiek aplikts gan pašums, gan ienākums, un, otrkārt, režīms, ko ieviesa ar RPD Nr. 601/1973, ar nodokli tika aplikts tikai ienākums un pastāvīga zināmi ierobežojumi ar kooperatīvo sabiedrību kapitālu saistīto nodokļu priekšrocību piemērošanai, uzskatu, ka tikai valsts tiesa var kopumā novērtēt iespējamo minēto režīmu secību. Tāmdēļ tai būtu jānosaka, vai nodokļu sloga atvieglojums, kas bija spēkā Romas līguma spēkā stāšanās dienā, bija līdzīgs vai lielāks salīdzinājumā ar RPD Nr. 601/1973 ieviesto. Tikai gadījumā, ja tas tā bija, šajā lietā būtu pastāvīgs atbalsts.

B – Par *de minimis* principu

123. Savos apsvērumos *Paint Graphos* norādīja uz tādēļ, ka “de minimis” noteikuma jautājumu. Šajā ziņā tādēļ, ka atsauce uz dažādiem Komisijas ziņojumiem un paziņojumiem, kas publicēti laikā no 1984. līdz 1993. gadam (69), un norādīja, ka, ņemot vērā, pirmkārt, uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi un, otrkārt, *de minimis* principa piemērošanas sliekšņa strādāgo ienākumu deklarāciju laikā, nesamaksātā nodokļa summa katrā ziņā ir zemāka par sliekšni, kas bija spēkā gados, uz kuriem attiecas labojumi.

124. Jāatgādina, ka *de minimis* noteikums atbilst gan dalībvalstu, gan Komisijas dienestu administratīvā darba vienkrāsošanas vajadzībām, ņemot vērā, ka Komisijai ir jāspēj koncentrēt savus resursus Savienības līmenī patiesi nozīmīgiem gadījumiem (70).

125. Pat pieņemot, ka uz apspriežamā kooperatīvā sabiedrībā var attiecināt *de minimis* noteikumu, kas man principā nešķiet izslēdzams, minēto principu piemērot šajā lietā nav vienkrāši, it īpaši no *ratione temporis* piemērojamo tiesību aktu viedokļa.

126. Šajā ziņā man šķiet, ka gadījumā, ja valsts tiesa uzskatītu, ka tika apstrīdētas tiesības uz atbrīvojumiem un ka tādēļ apspriežamās sabiedrības patiešmā nevarēja faktiski saņemt nodokļu priekšrocības, pasākums būtu jāatzīst par *de minimis* atbalstu, ņemot vērā kritērijus, kas ir spēkā dienā, kad tiek galīgi noteikts, ka [šiem pasākumiem] piemērot valsts atbalsta raksturs, un saskaņā ar Regulu Nr. 1998/2006 aprīņināts no tiem iespējami izrietošs nodokļu priekšrocības lielums uzņēmumam.

127. Tomēr, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka sabiedrības jau ir guvušas labumu no atbrīvojumiem no nodokļa, kas, ņemot vērā, ka attiecīgā nodokļu uzlikšana nekāda galīga juridiskā ziņā, man gan šķiet neiespējami, pārbaude būtu jāveic saskaņā ar pamata prāvā faktā iestāšanās laikā piemērojamiem kritērijiem, kas noteikti Komisijas paziņojumos.

VIII – Secinājumi

128. ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai:

- atzīt par nepieņemamiem *Corte suprema di cassazione* uzdotos prejudiciālos jautājumus;
- pakārtoti, atzīt par pieņemamu tikai pirmo prejudiciālo jautājumu un uz to atbildēt tādējādi, ka ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību nodokļu režīms, kurā, lai arī shematiski piemērojot, ir paredzēts no nodokļa atbrīvot ienākumu, kurš atbilst sabiedrības peļņai/pārpalikumam, ko radījis biedru darbs, kā tas paredzēts RPD Nr. 601/1973 11. pantā, tik lielā mērā, cik tas tieši izriet no nodokļu sistēmas, kura piemērojama attiecībā uz kooperatīvo sabiedrību aplikšanu, pamatā esošiem un vadošiem principiem, nav uzskatāms par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

1 – Oriģinālvārdā – franču.

2 – Tā kā pamata prāvā attiecas uz 1973. gada 29. septembra dekrēta interpretāciju, atsaucies uz EK līguma normām tiks veiktas atbilstoši numerācijai, kas bija piemērojama pirms Līguma par Eiropas Savienības darbību stāšanās spēkā.

3 – It?lij? kooperat?v?s sabiedr?bas tiek uzskat?tas ar? par kapit?lsabiedr?b?m, nevis k? vair?ku citu dal?bvalstu ties?bu sist?m?s – par personu apvien?b?m. S?kotn?ji, pirms It?lij? tika pie?emts speci?lais regul?jums attiec?b? uz kooperat?viem, kooperat?v? sabiedr?ba dr?z?k tika uzskat?ta par sabiedr?bu ar main?gu kapit?lu. Skat. Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Marburg/L?na: Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps?Universität Marburg, 1957, 49.–50. lpp.

4 – Saska?? ar kapit?lsabiedr?b?m pašlaik piem?rojamo sist?mu t?s tiek apliktas ar uz??mumu ien?kuma nodokli (*imposta sul reddito delle società*, turpm?k tekst? – “IRES”), kas ir proporcion?ls nodoklis, kuru piem?ro ar fiks?tu likmi. Sabiedr?bu dal?bnieki maks? fizisko personu ien?kuma nodokli (*imposta sul reddito delle persone fisiche*), kas ir progres?vs nodoklis, ar kuru aplik dividendes vai to starp? sadal?to pe??u, ar nodokli aplikot 40 % no vi?u ien?kumiem. T?d?j?di ir ieviests nodok?u atbr?vojums 60 % apm?r? no dal?bnieku dividend?m vai pe??as, lai nov?rstu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli.

5 – 1973. gada 16. oktobra *GURI* Nr. 268 k?rt?jais pielikums, 3. lpp.

6 – Pielikum? uzaicin?jumam uz tiesas s?di lietas dal?bnieki tika aicin?ti savos apsv?rumos uzman?bu piev?rst galvenok?rt jaut?jumam, vai t?dus nodok?u atvieglojumus k? pamata pr?v? var uzskat?t par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratn? un, ja var uzskat?t, tad ar k?diem nosac?jumiem. It?lijas vald?bai tika uzdots ar? jaut?jums par str?da aspektu saist?b? ar past?vošo atbalstu.

7 – 1992. gada 16. j?lija spriedums liet? C?343/90 *Lourenço Dias* (*Recueil*, I?4673. lpp., 20. punkts), k? ar? 2009. gada 19. novembra spriedums liet? C?314/08 *Filipiak* (Kr?jums, I?11049. lpp., 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

8 – 2000. gada 9. marta spriedums liet? C?437/97 *EKW un Wein & Co* (*Recueil*, I?1157. lpp., 52. punkts).

9 – Skat. it ?paši 2010. gada 26. janv?ra spriedumu liet? C?118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (Kr?jums, I?6350. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

10 – Skat. 2006. gada 23. marta spriedumu liet? C?237/04 *Enirisorse* (Kr?jums, I?2843. lpp., 23. punkts).

11 – Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu liet? C?451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti* (Kr?jums, I?2941. lpp., 69. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

12 – 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?341/94 *Allain* (*Recueil*, I?4631. lpp., 11. punkts).

13 – Skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Enirisorse*, 24. punkts, un liet? *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, 23. punkts.

14 – Skat. 2010. gada 10. j?nija spriedumu liet? C?140/09 *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (Kr?jums, I?5243. lpp., 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

15 – 2007. gada 8. marta spriedums liet? C?45/06 *Campina* (Kr?jums, I?2089. lpp., 30. punkts), 2008. gada 23. septembra spriedums liet? C?427/06 *Bartsch* (Kr?jums, I?7245. lpp., 31. punkts) un 2009. gada 5. marta spriedums liet? C?350/07 *Kattner Stahlbau* (Kr?jums, I?1513. lpp., 24. punkts).

- 16 – 1977. gada 22. marta spriedums liet? 78/76 *Steinike & Weinlig* (*Recueil*, 595. lpp., 14. punkts), 1991. gada 21. novembra spriedums liet? C?354/90 *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires un Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (*Recueil*, I?5505. lpp., 10. punkts), 1996. gada 11. j?lija spriedums liet? C?39/94 *SFEI u.c.* (*Recueil*, I?3547. lpp., 49. punkts), k? ar? 2006. gada 5. oktobra spriedums liet? C?368/04 *Transalpine Ölleitung in Österreich* (*Recueil*, I?9957. lpp., 39. punkts).
- 17 – Cathiard, C. La société coopérative européenne. *La semaine juridique. Entreprise et affaires*. Nr. 1, 2009, 34.–50. lpp.
- 18 – Bassi, A. *Le società cooperative*. Tur?na: UTET, 1995, 30. lpp.
- 19 – Lai iepaz?tos ar kooperat?vu aplikšanu ar nodok?iem divpadsmit dal?bvalstu Eiropas Savien?b?, skat. Stracke, B.. *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, B?lefelde: Erich Schmidt Verlag, 1997.
- 20 – Lolli, R. Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation. *Droit comparé des coopératives européennes*. Luksemburga: Larcier, 2009, 89. lpp.
- 21 – Alguacil Marí, M. P. Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato. *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*.1 (2004), 51.–79. lpp. Autors šaj? grup? ietver ?riju un liel?ko da?u Austrij? un Grie?ij? esošo kooperat?vu.
- 22 – Iepriekš min?taj? Alguacil Marí, M. P. publik?cij? šaj? kategorij? ietvertas it ?paši Portug?les Republika attiec?b? uz pat?ri?a kooperat?viem, Grie?ijas Republika un V?cijas Federat?v? Republika attiec?b? uz lauksaimniec?bas kooperat?viem un It?lijas Republika attiec?b? uz lauksaimniec?bas un zivsaimniec?bas kooperat?viem.
- 23 – Iepriekš min?taj? Alguacil Marí, M. P. publik?cij? min?tas it ?paši V?cijas Federat?v? Republika, D?nijas Karaliste, Somijas Republika un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste.
- 24 – Iepriekš min?taj? Alguacil Marí, M. P. publik?cij? šaj? grup? it ?paši min?ta Portug?les Republika un Sp?nijas Karaliste.
- 25 – Skat. Mannio, L. *Osuuskunnat ja verotus*. Helsinki: Edita, 2004, 73. lpp.
- 26 – Par ražošanas un darba kooperat?vu v?sturi It?lij? skat. iepriekš min?to Klingberg, W., 21.–27. lpp. 1991. gad? pie?emtajos ties?bu aktos bija paredz?ts ?pašs nodok?u rež?ms attiec?b? uz publiskajos iepirkumos piedal?ties gribošu ražošanas un darba kooperat?vo sabiedr?bu pe??as/p?rpalikuma sadali. Turpat, 123. un 124. lpp.
- 27 – P?c Štrakes [Stracke] dom?m, Dienvideiropas dal?bvalst?s rakstur?go ražošanas un darba kooperat?vu m?r?is ir vairot biedru nodarbin?t?bas iesp?jas. To ?paš? nodok?u rež?ma m?r?is ir sekm?t šo kooperat?vu ilgtsp?j?bu ar kooperat?va pašu kapit?la uzkr?šanu. Skat. iepriekš min?to Stracke, B., 46. lpp.
- 28 – Stillitani, G. La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali. *Sistema Leggi d'Italia*. Dottrina, 2008. Skat. ar? iepriekš min?to Stracke, B., 180. un 181. lpp.
- 29 – Apr??inos tas atbilst 50 % ien?kumu atbr?vojumam no nodok?a.

30 – Pistolesi, F. Le agevolazioni fiscali per le cooperative. *TributImpresa*. Nr. 3/2005.

31 – No Konsolidētā tiešo nodokļu likuma (*Testo Unico* 22/12/1986, Nr. 917) 50. panta izriet, ka algota darba ienākumiem pielīdzina ražošanas un darba kooperatīvu nodarbināto biedru atalgojumu esošo darba algu robežs, pieskaitot 20 %.

32 – 2001. gada 8. novembra spriedums lietā C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (*Recueil*, I-8365. lpp., 38. punkts), 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-126/01 *GEMO* (*Recueil*, I-13769. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra), 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-501/00 Spānija/Komisija (Krājums, I-6717. lpp., 90. punkts un tajā minētā judikatūra), 2005. gada 15. decembra spriedums lietā C-66/02 Itālija/Komisija (Krājums I-10901. lpp., 77. punkts), kā arī 2006. gada 22. jūnija spriedums apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03 Beļģija un *Forum 187*/Komisija (Krājums, I-5479. lpp., 86. punkts).

33 – 1994. gada 15. marta spriedums lietā C-387/92 *Banco Exterior de España* (*Recueil*, I-877. lpp., 14. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā Itālija/Komisija, 78. punkts.

34 – Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam, Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai un Reģionu komitejai par kooperatīvo sabiedrību attīstības veicināšanu Eiropā (COM(2004) 18, galīgā redakcija).

35 – 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-487/06 P *British Aggregates*/Komisija (Krājums, I-10505. lpp., 84. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 – Iepriekš minētais spriedums lietā *British Aggregates*/Komisija, 85. punkts.

37 – Pilnsabiedrība, komandītsabiedrība.

38 – Sabiedrība ar ierobežotu atbildību vai akciju sabiedrība.

39 – Itālijas tiesību sistēmā “soggettività giuridica” šī lietā esam nošķirta no “personalità giuridica”. Skat. Magrini, P. P., *Italianisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Minhe: Sellier European Law Publishers, 2004, 8. lpp.

40 – Rossi-Macanico, P. The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures. *EC tax review*. 16. sēj., 2007, 2. izd., 91. lpp.

41 – Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 41. punkts; 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-308/01 *GIL Insurance* u.c. (*Recueil*, I-4777. lpp., 68. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-172/03 *Heiser* (Krājums, I-1627. lpp., 40. punkts).

42 – Tā šī lietā gadījumā ar atbrīvojumu no nodokļa, kas RPD Nr. 601/1973 10. pantā paredzēts attiecībā uz lauksaimniecības darbību. Kā izriet no *Paint Graphos* iesniegtajiem dokumentiem, saskaņā ar vispārīgajiem *IRES* aprīņināšanas noteikumiem viss kooperatīvo sabiedrību faktiskais ienākums ir apliekams ar nodokli. No tā izriet, ka lauksaimnieks, kurš piegādā produktus kooperatīvam, tiek aplūkots ar fizisku personu ienākuma nodokli atbilstīgi kadastrālajam ienākumam tāpēc vien, ka viņam pieder lauksaimniecībā izmantojama zeme, līdzīgi kā ikviens cits lauksaimnieks, un ka turklāt kooperatīvs – un līdz ar to arī tā biedrs – tiek aplūkots ar *IRES* par ienākumiem, kas gūti no viņa produktu pārstrādes, pārdošanas u.tml., turpretim pašnodarbināts lauksaimnieks par šāda veida ienākumu nemaksā nekādus nodokļus. Apspriežamā atbrīvojuma uzdevums tādā ir panākt līdzsvaru šajā nevienlīdzīgajā attiecībā, kas – gadījumā, ja netiktu izlabota, – pavisam atturētu izmantot kooperatīva formu kā lauksaimnieku apvienības veidu.

Turklīt redzams, ka personālsabiedrību aplikšana ar nodokļiem bieži vien ievēro iepriekšminēto pārredzamības principu, saskaņā ar kuru sabiedrība tiek atbrīvota no nodokļa, bet tās ienākumus aplik ar nodokļiem, uzliekot nodokli tās biedriem neatkarīgi no tā, vai ienākums ir vai nav ticis sadalīts.

43 – Iepriekš minētais Rossi/Macanico, P., 92. un 93. lpp. Autors ir konstatējis, ka nodokļu sistēmas loģikā ietvertas atšķirības nav izņēmumi un tādēļ tās nav uzskatāmas par priekšrocību, kuras jāpamato.

44 – Manuprāt, šā rēķināšanas brīvība ir, piemēram, attiecībā uz noteiktu uzņēmuma īpašnieka/dalībnieka ienākuma daļu uzskatīšanu par ienākumu no darba vai no kapitāla, vai arī attiecībā uz dažādu nodokļa skalu noteikšanu.

45 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *British Aggregates*/Komisija, 82. punkts.

46 – 2006. gada 6. septembra spriedums lietā C-88/03 Portugāle/Komisija (Krājums, I-7115. lpp., 54. punkts).

47 – Komisijas 1998. gada 10. decembra paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbābai (OV C 384, 3. lpp., īpašais izdevums latviešu valodā, 8. nod., 1. sēj., 277. lpp., 14. punkts): “Tādējādi pasākumi, kas paredzēti, lai mazinātu nodokļu uzlikšanu darbiniekiem, vairāk ietekmē nozares, kurās ir vajadzīgs liels darbinieku skaits, nevis kapitāla ietilpīgās nozares ar to, ka šie pasākumi nav valsts atbalsts, un tas vienlīdz attiecas uz visiem uzņēmumiem. Tāpat nodokļu atvieglojumi ieguldījumiem vides aizsardzībā, pētniecībā un attīstībā vai mērķbērs dod labumu tikai tiem uzņēmumiem, kuri veic šādus ieguldījumus, bet arī tādā gadījumā tas ne vienmēr ir valsts atbalsts.”

48 – Skat. Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmumu 2003/755/EK attiecībā uz Beļģijas ieviesto atbalsta shēmu par labu Beļģijā reģistrētajiem koordinācijas centriem (OV L 282, 25. lpp.).

49 – Ziņojums par Komisijas paziņojuma par valsts atbalstu reglamentējošo normu piemērošanu pasākumiem, kas attiecas uz uzņēmumu aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem, īstenošanu.

50 – 1999. gada 17. jūnija spriedums lietā C-75/97 Beļģija/Komisija (*Recueil*, I-3671. lpp., 33. punkts).

51 – Piemēram, noteiktas juridisko personu juridiskās formas pastāv tikai atsevišķās tautsaimniecības nozarēs, piemēram, banku vai apdrošināšanas nozarē, un ir tām raksturīgas. Skat. Komisijas 1998. gada 10. decembra paziņojuma 20. punktu.

52 – 2006. gada 10. janvāra spriedums lietā C-222/04 (Krājums, I-289. lpp.).

53 – Turpat, 135. punkts.

54 – Turpat, 137. punkts.

55 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *British Aggregates*/Komisija, 83. punkts.

56 – Iepriekš minētais spriedums lietā Portugāle/Komisija, 81. punkts.

57 – Komisijas 1998. gada 10. decembra paziņojums, 24.–27. punkts.

58 – L?mumi N 20/2000 (N?derlande) un N 53/99 (D?nija), kas ir pieejami Komisijas ?ener?lsekretari?ta interneta vietn?:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *GIL Insurance* u.c.

60 – Šaj? zi?? skat. Lenaerts, K., *State Aid and Direct Taxation. EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, 305. lpp.

61 – Š?iet, ka apspriežamais pas?kums atbilst It?lijas nodok?u ties?b?s noteiktam visp?r?g?kam m?r?im veicin?t kooperat?vo sabiedr?bu kapitaliz?ciju un attur?t no atmaks?jumu veikšanas. Skat. iepriekš min?to Stracke, B., 176.–183. lpp.

62 – Iepriekš min?tie spriedumi liet?s Be??ija/Komisija; *Adria?Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*; *Heiser*, k? ar? It?lija/Komisija.

63 – Š?ds pien?kums ir rakstur?gs person?lsabiedr?b?m, kas vair?k?s dal?bvalst?s netiek uzskat?tas par patst?v?g?m ar nodokli apliekam?m strukt?r?m, bet gan t?dam, kuru ien?kums ar nodokli tiek aplikts attiec?b? uz to dal?bniekiem, lai ar? šo ien?kumu dal?bnieku starp? nesadala. Lai gan kooperat?v?s sabiedr?bas ir ?paša juridiskas personas forma, t?m piem?t vair?kas person?lsabiedr?b?m rakstur?gas paz?mes. Skat. iepriekš min?tos Stracke, B., 16.–19. lpp., un Mannio, L., 69. lpp.

64 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Cassa di Risparmio*, 140. un 141. punkts.

65 – 2009. gada 2. decembra spriedums liet? C?89/08 P Komisija/?rija u.c. (Kr?jums, I?11245. lpp., 72. punkts).

66 – Skat. Regulas Nr. 659/1999 1. panta b) punkta i) apakšpunktu.

67 – Šaj? likum? I?dz 2003. gadam tika regul?ti nodok?u rakstura pas?kumi, kas paredz?ti, lai p?rbaud?tu, vai ir iev?rots savstarp?j?bas m?r?a nosac?jums, kas ir priekšnosac?jums kooperat?vaj?m sabiedr?b?m paredz?to ?pašo nodok?u pas?kumu piem?rošanai.

68 – 1954. gada 6. augusta Likums Nr. 603 *Istituzione di una imposta sulle societ? e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari* [Likums par sabiedr?bu nodok?a ieviešanu un izmai??m dar?jumu netiešo nodok?u regul?jum?], 1954. gada 11. augusta *GURI* Nr. 182.

69 – Skat. XIV zi?ojumu par konkurences politiku – 1985, 203. punkts *in fine*, un Komisijas 1996. gada 6. marta pazi?ojumu par *de minimis* atbalstu (OV C 68, 9. lpp.).

70 – 2002. gada 7. marta spriedums liet? C?310/99, It?lija/Komisija (*Recueil*, I?2289. lpp., 94. punkts).