

Spojené veci C-78/08 až C-80/08

Ministero dell'Economia e delle Finanze a i.

proti

Paint Graphos Soc. coop. a.r.l a i.

(návrhy na začatie prejudiciálneho konania podané Corte suprema di cassazione)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Prípustnosť – Štátna pomoc – Daňové zvýhodnenia poskytnuté družstvám – Kvalifikovanie ako štátna pomoc v zmysle článku 87 ES – Zlučiteľnosť so spoločným trhom – Podmienky“

Abstrakt rozsudku

1. *Prejudiciálne otázky – Právomoc Súdneho dvora – Hranice – Preskúmanie zlučiteľnosti pomoci so spoločným trhom – Vylúčenie*

(článok 234 ES)

2. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Daňové zvýhodnenia poskytnuté výrobným a pracovným družstvám – Zahŕnutie – Podmienky*

(článok 87 ods. 1 ES)

1. Súdnemu dvoru síce neprináleží, aby v rámci konania začatého podľa článku 267 ZFEÚ posudzoval súlad noriem vnútroštátneho práva s právom Únie ani aby vykladal zákony a iné právne predpisy vnútroštátneho práva, ale napriek tomu je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť tento súlad na účely rozhodnutia vo veci, o ktorej rozhoduje.

Presnejšie, právomoc Komisie posudzovať zlučiteľnosť určitej pomoci so spoločným trhom nebráni tomu, aby sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania v súvislosti s výkladom pojmu pomoc. Súdny dvor tak môže vnútroštátnemu súdu najmä poskytnúť výkladové prvky týkajúce sa práva Únie, ktoré mu umožnia určiť, či vnútroštátne opatrenie možno v zmysle uvedeného práva považovať za štátnu pomoc.

(pozri body 34, 35)

2. Oslobodenia od dane poskytnuté v prospech výrobných a pracovných družstiev podľa vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa upravujú daňové zvýhodnenia, predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES, len ak boli splnené všetky podmienky na uplatnenie tohto ustanovenia, ktorými sú po prvé financovanie takého opatrenia štátom alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, po druhé selektívnosť takéhoto opatrenia, ako aj po tretie vplyv tohto opatrenia na obchod medzi členskými štátmi a skreslenie hospodárskej súťaže, ktoré z tohto opatrenia vyplýva. Za týchto okolností prislúcha vnútroštátnemu súdu konkrétne posúdiť selektívnu povahu oslobodení od dane poskytnutých výrobným a pracovným družstvám, ako aj ich prípadné odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry vnútroštátneho daňového systému, do ktorého spadajú, pričom musí najmä zistiť, či sa predmetné družstvá skutočne nachádzajú v podobnej situácii ako ostatné hospodárske subjekty založené vo forme ziskových

právných subjektov, a ak je to skutočne tak, či je výhodnejšie daňové zaobchádzanie vyhradené pre tieto družstvá vlastné základným zásadám daňového systému uplatňovaného v dotknutom členskom štáte a tiež či je v súlade so zásadami koherencie a proporcionality.

(pozri body 43, 82 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. septembra 2011 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Prípustnosť – Štátna pomoc – Daňové zvýhodnenia poskytnuté družstvám – Kvalifikovanie ako štátna pomoc v zmysle článku 87 ES – Zlučiteľnosť so spoločným trhom – Podmienky“

V spojených veciach C-78/08 až C-80/08,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami Corte suprema di cassazione (Taliansko) z 29. novembra a 20. decembra 2007 a doručené Súdnemu dvoru 25. februára 2008, ktoré súvisia s konaniami:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

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

Adige Carni Soc. coop. arl, v likvidácii,

proti

Agenzia delle Entrate,

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

a

Ministero delle Finanze

proti

Michelemu Franchettovi (C-80/08),

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia J. J. Kasel (spravodajca), M. Ilešič, M. Safjan a M. Berger,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: R. Fereš, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. marca 2010,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Paint Graphos Soc. coop. arl a Adige Carni Soc. coop. arl, v likvidácii, v zastúpení: F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva a L. Manzi, avvocati,
- M. Franchetto, v zastúpení: M. Bianca, avvocato,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, neskôr G. Palmieri, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues, A. L. Vendrolini a B. Beaupère-Manokha, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, G. Conte a C. Urraca Caviedes, splnomocnení zástupcovia,
- Dozorný úrad EZVO, v zastúpení: X. Lewis, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 8. júla 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 87 ES a zásady zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci troch sporov, v ktorých proti sebe stoja Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate na jednej strane a Paint Graphos Soc. coop. arl (ďalej len „Paint Graphos“) na druhej strane (C-78/08), Adige Carni Soc. coop. arl, v likvidácii (ďalej len „Adige Carni“), na jednej strane a Agenzia delle Entrate a Ministero dell'Economia e delle Finanze na druhej strane (C-79/08), ako aj Ministero delle Finanze a M. Franchetto (C-80/08) vo veci žiadostí o oslobodenie od rôznych daní, ktoré talianske daňové právo priznáva výrobným a pracovným družstvám.

Právny rámec

Právo Únie

3 Dňa 10. decembra 1998 Komisia Európskych spoločenstiev uverejnila oznámenie o uplatňovaní podrobných pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci na opatrenia vyplývajúce z priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. C 384, s. 3, ďalej len „oznámenie týkajúce sa priameho zdaňovania podnikov“), v rámci ktorého sa pokúša ozrejmiť niektoré aspekty v oblasti štátnej

pomoci, ktorá má podobu daňových opatrení.

4 V nadväznosti na prijatie nariadenia Rady (ES) č. 1435/2003 z 22. júla 2003 o stanovách Európskeho družstva (SCE) (Ú. v. EÚ L 207, s. 1; Mim. vyd. 17/001, s. 280) Komisia vo svojom oznámení z 23. februára 2004 o podpore družstiev v Európe adresovanom Rade, Európskemu parlamentu, Hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov [KOM(2004) 18 v konečnom znení, ďalej len „oznámenie o podpore družstiev v Európe“] vysvetľuje špecifické charakteristiky družstiev a uvádza opatrenia na podporu rozvoja tejto formy spoločnosti v členských štátoch.

Vnútroštátna právna úprava

5 Článok 45 talianskej ústavy uvádza:

„Republika uznáva spoločenskú funkciu vzájomnej spolupráce, ktorej cieľom nie je súkromná špekulácia. Zákon o najprimeranejších opatreniach napomáha a podporuje jej rozvoj a vhodnými kontrolami zaručuje jej charakter a ciele. Zákon dbá o ochranu a rozvoj remesiel.“

6 Dekrét prezidenta republiky č. 601 z 29. septembra 1973, ktorým sa upravujú daňové zvýhodnenia (mimoriadny doplnok ku GURI č. 268 zo 16. októbra 1973, s. 3), v znení platnom v prípade skutkových okolností, a to od roku 1984 do roku 1993 (ďalej len „DPR č. 601/1973“), stanovoval:

„Článok 10 (Poľnohospodárske družstvá a malorybárske družstvá)

1. Príjmy poľnohospodárskych družstiev a ich zoskupení z chovu zvierat kŕmených pomocou krmiva pochádzajúceho aspoň zo štvrtiny pozemkov členov, ako aj z manipulácie, transformácie a predaja poľnohospodárskych alebo zootecnických výrobkov a zvierat pochádzajúcich od členov v rozsahu možností ich pozemkov a v rozsahu stanovenom v článku 28 bode c) dekrétu... prezidenta republiky [č. 597] z 29. septembra 1973 sú oslobodené od dane z príjmu právnických osôb a miestnej dane z príjmu.

2. Ak činnosti vykonávané družstvom alebo jeho členmi presiahnu rozsah stanovený v predchádzajúcom odseku a v bodoch b) a c) článku 28 uvedeného dekrétu, oslobodenie sa uplatní na časť príjmu družstva alebo zoskupenia zodpovedajúcu poľnohospodárskemu výnosu členov z pozemku.

3. Príjmy malorybárskych družstiev a ich zoskupení sú oslobodené od dane z príjmu právnických osôb a od miestnej dane z príjmu. Za malorybárske družstvá sa považujú družstvá, ktoré podnikajú v rybolove na mori, pri ktorom využívajú výlučne lode patriace do kategórií 3 a 4 podľa článku 8 dekrétu prezidenta republiky č. 1639 z 2. októbra 1968, alebo v rybolove vo vnútrozemských vodách.

Článok 11 (Výrobné a pracovné družstvá)

1. Príjmy výrobných a pracovných družstiev a ich zoskupení sú oslobodené od dane z príjmu právnických osôb a od miestnej dane z príjmu, ak suma odmien skutočne vyplatených členom, ktorí trvale vykonávajú prácu pre družstvo, vrátane súm uvedených v poslednom odseku, predstavuje najmenej 60 % celkovej sumy všetkých ostatných nákladov s výnimkou nákladov na suroviny a materiál. Ak je suma týchto odmien nižšia ako 60 %, ale je vyššia ako 40 % celkovej sumy iných nákladov, daň z príjmu právnických osôb a miestna daň z príjmu sa znižujú na polovicu.

2. Na výrobné družstvá sa ustanovenia predchádzajúceho odseku vzťahujú, iba ak ich členovia spĺňajú všetky požiadavky, ktoré pre členov pracovných družstiev stanovuje článok 23

legislatívneho dekrétu... dočasnej hlavy štátu [?. 1577] zo 14. decembra 1947 v znení neskorších zmien a doplnení.

3. Na účely výpočtu príjmu výrobných a pracovných družstiev a ich zoskupení sa sumy vyplácané zamestnaným členom ako príplatok k ich odmene môžu odpočítať do výšky obvyklej mzdy zvýšenej o 20 %.

§ 12 (Iné družstvá)

1. Pre iné družstvá a ich zoskupenia, než sú uvedené v § 10 a 11, sa daň z príjmu právnických osôb a miestna daň z príjmu znižujú o jednu štvrtinu.

2. Pokiaľ ide o miestnu daň z príjmu, družstvo alebo zoskupenie má možnosť určiť, či namiesto zníženia stanoveného v predchádzajúcom odseku uplatní zníženie podľa štvrtého odseku § 7 dekrétu prezidenta republiky ?. 599 z 29. septembra 1973. Túto možnosť treba uplatniť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, ku ktorému treba priložiť zoznam členov, ktorých sa tieto zníženia týkajú, inak je neplatné.

3. V prípade spotrebiteľských družstiev a ich zoskupení možno – bez toho, aby tým boli dotknuté predchádzajúce odseky – príjmy znížiť o sumy rozdelené medzi členmi vo forme vrátenia časti ceny nakúpeného tovaru.

§ 13 (Financovanie členov)

1. Od miestnej dane z príjmov sú oslobodené úroky z iných súm, než sú podiely členov fyzických osôb na základnom imaní, ktoré vložia do družstva alebo jeho zoskupení alebo ktoré sú členom strhnuté pod podmienkou:

a) že vklady a záložky sa vykonajú výlučne s cieľom umožniť dosiahnuť spoločný cieľ a nepresahujú sumu 40 miliónov lír na každého člena. Tento strop sa zvyšuje na 80 miliónov lír v prípade družstiev vykonávajúcich konzerváciu, spracovanie, transformáciu a predaj poľnohospodárskych výrobkov a v prípade výrobných a pracovných družstiev,

b) že úroky vyplatené v prípade dotknutej sumy nepresiahnu výšku úrokov držiteľov poštových sporiacich kupónov.

...

§ 14 (Podmienky uplatnenia zvýhodnení)

1. Daňové zvýhodnenia upravené v ustanoveniach tejto hlavy sa vzťahujú na družstvá a na ich zoskupenia, ktoré sa spravujú princípmi vzájomnosti stanovenými v právnych predpisoch štátu a sú zapísané do registrov vedených prefektom alebo do všeobecného registra družstva.

2. Požiadavky charakterizujúce cieľ vzájomnosti sa považujú za splnené, ak sú podmienky stanovené v § 26 legislatívneho dekrétu dočasnej hlavy štátu ?. 1577 zo 14. decembra 1947 [o opatreniach spolupráce (GURI ?. 17, z 22. januára 1948)] a v znení jeho neskorších doplnení [okrem len „legislatívny dekrét ?. 1577/1947“] výslovne a kogentne zakotvené v stanovách a ak tieto podmienky boli skutočne dodržiavané počas zdaňovacieho obdobia a počas prechádzajúcich piatich rokov alebo prípadne počas obdobia, ktoré uplynulo od schválenia stanov, ak je kratšie ako päť rokov.

3. Na podmienky uplatňovania daňových zvýhodnení dohliadajú daňové orgány v súinnosti s ministerstvom práce alebo inými orgánmi dohľadu.“

7 §lánok 26 legislatívneho dekrétu č. 1577/1947 znie:

„Na daňové účely sa predpokladá, že podmienky, ktoré charakterizujú cieľ vzájomnosti, sú splnené vtedy, ak stanovy družstva obsahujú tieto ustanovenia:

- a) zákaz vyplácania dividend vo výške presahujúcej zákonnú úrokovú sadzbu oproti skutočne vyplatenému základnému imaniu,
- b) zákaz rozdeľovania rezerv medzi členmi počas existencie družstva,
- c) v prípade zániku družstva, prevod celého majetku zníženého o vložené základného imanie a prípadne splatné dividendy na účely verejnej prospešnosti v duchu vzájomnosti,

...“

8 §lánok 12 zákona č. 904 zo 16. decembra 1977, ktorým sa mení systém dane z príjmu právnických osôb a systém zdaňovania dividend a navyšovania základného imania, zmien minimálneho základného imania a iných ustanovení v daňovej oblasti a v oblasti práva spoločností (GURI č. 343, zo 17. decembra 1977), stanovuje:

„Bez toho, aby tým boli dotknuté ustanovenia hlavy III dekrétu prezidenta republiky z 29. septembra 1973 č. 601 v znení neskorších zmien a doplnení, sumy vyčlenené na nedeliteľné rezervy netvoria súčasť zdaniteľného príjmu družstiev a ich zoskupení, ak je vylúčená možnosť ich rozdelenia spoločníkom v akejkoľvek forme, a to tak počas existencie družstva alebo zoskupenia, ako aj v prípade jeho zániku.“

Spory vo veci samej

Vec C-78/08

9 V nadväznosti na kontroly Guardia di Finanza Daňový úrad v Matere doručil družstvu Paint Graphos, založenému podľa talianskeho práva, daňový výmer, ktorým upravil výšku príjmu družstva za rok 1993 na účely stanovenia dane z príjmu právnických osôb (čalej len „IRPEG“) a miestnej dane z príjmu (čalej len „ILOR“). Týmto výmerom uvedený daňový úrad odmietol priznať tomuto družstvu nárok na oslobodenie od dane, ktorý družstvám priznáva talianska právna úprava.

10 Paint Graphos podal proti tomuto daňovému výmeru žalobu na Commissione tributaria provinciale di Matera, kde poukázal na svoj nárok na uvedené oslobodenie od dane. Súd žalobe vyhovel.

11 Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Commissione tributaria regionale della Basilicata (Taliansko), ktorý potvrdil rozsudok prvostupňového súdu.

12 Ministero dell'Economia e delle Finanze a l'Agenzia delle Entrate podali proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok a poukázali predovšetkým na porušenie a nesprávne uplatnenie §lánkov 11 a 14 DPR č. 601/1973.

Vec C-79/08

13 Daňovým výmerom z 8. júna 1999 Daňový úrad v Rovigu (Taliansko) oznámil družstvu

Adige Carni, založenému podľa talianskeho práva, zánik daňových zvýhodnení uvedených v článku 10 a nasl. DPR č. 601/1973, zvýšenie jeho zdaniteľného príjmu za rok 1993, ako aj následné zvýšenie daní IRPEG a ILOR, ktoré toto družstvo odvádza. Daňový úrad poukázal najmä na existenciu neodpočítateľných nákladov, pretože neboli zdokumentované alebo sa netýkali dotknutého zdaňovacieho obdobia. Daňový úrad vychádzal zo zápisnice Guardia di Finanza a spochybnil takisto vystavenie faktúr spoločnosťou Italcarni Srl za neexistujúce plnenia, pričom príslušnú sumu považoval za príjem. Keďže táto suma nebola zaúčtovaná ako príjem družstva Adige Carni, daňový úrad usúdil, že bola vyplatená členom v rozpore s článkom 11 uvedeného DPR.

14 Adige Carni podalo žalobu na Commissione tributaria provinciale di Rovigo, ktorý zrušil sporný daňový výmer.

15 Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Commissione tributaria regionale, ktorý potvrdil daňový výmer a zánik oslobodení od dane v prospech Adige Carni.

16 Adige Carni následne podalo kasačný opravný prostriedok, pričom poukázalo najmä na neexistenciu alebo nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia o zamietnutí dotknutého oslobodenia od dane.

Vec C-80/08

17 Daňový úrad v Monfalcone (Taliansko) opravil daňové priznania talianskeho štátneho príslušníka M. Franchetta za roky 1984 až 1986, pretože ako člen družstva Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl (aj len „Cooperativa Maricoltori“), založeného podľa talianskeho práva, ktorého predmetom podnikania je chov a predaj mäkkýšov, vystupoval rovnako ako ostatní členovia samostatne na trhu, zatiaľ čo toto družstvo, v ktorého mene boli vystavené faktúry na nákup a predaj tovaru, poberalo z každého predaja províziu za každú poskytnutú službu a rozdeľovalo zisk z predaja medzi členov namiesto toho, aby ho poukázalo do rezerv vytvorených na tento účel.

18 Pokiaľ ide o Cooperativa Maricoltori, došlo k spochybneniu oslobodenia od IRPEG za roky 1984 a 1985 a príslušné sumy boli vybraté Daňovým úradom v Monfalcone. Vo sa týka žaloby, ktorú podala táto spoločnosť a ktorá sa týkala zdaňovacieho obdobia za rok 1985, Commissione tributaria di primo grado di Trieste ju zamietol a na zdaňovacie obdobie za rok 1984 sa vzťahovalo odpustenie daní.

19 M. Franchetto napadol daňový výmer, ktorý sa ho týkal, na Commissione tributaria di primo grado di Trieste a tvrdil, že nemožno spochybniť, že podmienky požadované na to, aby sa uvedenej spoločnosti mohlo priznať postavenie družstva, boli splnené, lebo v tejto súvislosti nebolo získané stanovisko ministerstva práce stanovené v článku 14 DPR č. 601/1973.

20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste vyhovel žalobe M. Franchetta.

21 M. Franchetto však neuspel v druhostupňovom konaní vo veci odvolania podaného Daňovým úradom v Monfalcone, pričom Commissione tributaria di secondo grado di Trieste konštatoval, že Cooperativa Maricoltori nesledovalo ciele vzájomnosti, ale ciele „obchodnej spoločnosti“.

22 M. Franchetto sa s tvrdením, že má postavenie člena zamestnaného družstvom, ktoré je ako také vyhlásené v jeho stanovách, obrátil na Commissione tributaria di Roma, ktorý sa domnieval, že oslobodenie od dane nemožno uvedenej spoločnosti zamietnuť, pokiaľ nebolo predbežne prijaté záväzné stanovisko ministerstva práce, pričom nepreskúmal vecnú stránku

tvrdení žalobcu.

23 Ministero delle Finanze podal kasaŕný opravný prostriedok, ktorým sa domáhal zrušenia rozsudku uvedeného súdu s poukázaním najmä na porušenie ŕlánku 14 DPR ŕ. 601/1973 z dôvodu, že daŕový výmer sa týkal ŕlena družstva, a nie tohto družstva ako takého, a preto nebolo potrebné získaŕ stanovisko ministerstva práce.

24 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 31. marca 2008 boli veci Cŕ78/08 až Cŕ80/08 spojené na úŕely písomnej a ústnej ŕasti konania, ako aj na úŕely vyhlásenia rozsudku.

Prejudiciálne otázky

25 Corte suprema di cassazione uviedol že spory, o ktorých rozhoduje, sa týkajú nároku na úplné alebo ŕiastoŕne oslobodenie od rôznych daní, ktoré talianska právna úprava priznáva len družstvám z dôvodu ich osobitného cieŕa, ktorý je uznaný ŕlánkom 45 talianskej ústavy a smeruje k rozvíjaniu spoločenskej úlohy, ako aj zásadnej povahy vzájomnosti tohto druhu spoločnosti, a následne konštatoval, že na úŕely preskúmania súladu týchto výhod s právom Únie, je potrebné v prvom rade zistiŕ, ŕi a prípadne za akých podmienok takéto dosahovanie ŕasto podstatných daŕových úspor dotknutými družstvami predstavuje pomoc nezluŕiteľnú so spoločným trhom v zmysle ŕlánku 87 ods. 1 ES. V dôsledku takejto nezluŕiteľnosti totiž z dôvodu priameho úŕinku ŕlánku 88 ods. 3 ES nemôžu vnútroštátne orgány vrátené súdnym orgánom uplatŕovaŕ DPR ŕ. 601/1973.

26 Takisto, ak je skutoŕnosŕ, že dotknuté spoločnosti si zvolili právnu formu družstva, zneužitím práva, ktoré môže viesŕ k porušeniu pravidiel trhu, slobodnej hospodárskej súŕaže a zásady rovnosti zaobchádzania, v prejednávanych veciach by sa v dôsledku toho družstvo nemohlo voŕi daŕovému úradu dovoľávaŕ svojej právnej formy, priŕom by daŕový úrad mohol tieto spoločnosti zdaŕovaŕ na základe bežného daŕového systému uplatŕujúceho sa na ziskové spoločnosti. Podŕa Corte suprema di cassazione je potrebné zistiŕ dôvodnosŕ a primeranosŕ dotknutých výhod s prihliadnutím nielen na veŕkosŕ a podiel na trhu niektorých družstiev, ale tiež s prihliadnutím na neŕinnosŕ kontrolného systému, ako je stanovený vnútroštátnym právom.

27 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že až zásah polizia tributaria (daŕová polícia) umožnil konštatovaŕ, že družstvá, ktorých sa týkajú veci samy, v rozpore so svojimi tvrdeniami, ako aj ustanoveniami obsiahnutými vo svojich stanovách nesledujú cieŕ vzájomnosti, hoci kontrolné orgány poverené dohŕadom nad dodržiavaním podmienok súvisiacich s cieŕom vzájomnosti požadovaných talianskou právnu úpravou nemohli túto nezrovnalosŕ odhaliŕ. Takéto zlyhanie kontrolného systému by pritom mohlo napomáhaŕ zneužitiu pri uplatŕovaní kritérií, ktoré by družstvám umožŕovalo maŕ prospech z výhodnejšieho daŕového systému.

28 Za týchto podmienok Corte suprema di cassazione rozhodol prerušiŕ konanie a položiŕ Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky, ktoré majú vo všetkých troch veciach Cŕ78/08 až Cŕ80/08 rovnaké znenie:

„1. Sú daŕové zvýhodnenia poskytované družstvám podŕa ŕlánkov 10, 11, 12, 13 a 14 DPR [ŕ. 601/1973] zluŕiteľné s právom hospodárskej súŕaže a konkrétnejšie, možno ich oznaŕiŕ za štátnu pomoc v zmysle ŕlánku 87 Zmluvy ES, najmä ak je systém dohŕadu a nápravy zneužitia upravený legislatívnym [legislatívnym dekrétom ŕ. 1577/1947] nedostaŕujúciŕ

2. Možno tieto opatrenia, najmä pokiaľ ide o kvalifikáciu sporných daňových zvýhodnení ako štátnej pomoci, považovať za primerané vo vzťahu k cieľom, ktoré sledujú družstvá: môže sa posúdiť primeranosť vzťahu nielen na jednotlivé opatrenie, ale aj na zvýhodnenie, ktoré poskytujú tieto opatrenia ako celok, a na narušenie hospodárskej súťaže, ktoré z toho vyplýva?
3. Na účely odpovede na predchádzajúce otázky sa prihliada na skutočnosť, že systém dohody je vážne oslabený reformou práva obchodných spoločností, predovšetkým vo vzťahu k družstvám s prevažujúcou, ale nie výlučnou vzájomnosťou, podľa zákona č. 311 z roku 2004.
4. Bez ohľadu na to, či predmetné daňové zvýhodnenia možno považovať za štátnu pomoc, možno využitie právnej formy družstva aj mimo prípadov podvodu a obchádzania zákona považovať za zneužitie práva, ak je výlučným alebo hlavným cieľom využitia tejto právnej formy dosiahnutie daňových úspor?

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

29 Paint Graphos, Adige Carni a vlády, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, s výnimkou francúzskej vlády, ako aj Komisia, vyjadrili pochybnosti, pokiaľ ide o prípustnosť týchto návrhov na začatie prejudiciálneho konania alebo prinajmenšom jednej alebo viacerých položených otázok. Len subsidiárne sa vyjadrili k veci samej.

30 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vyhlásené súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia na to, aby vydal rozsudok, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Preto pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (pozri najmä rozsudok z 10. júna 2010, Bruno a i., C-395/08 a C-396/08, Zb. s. I-5119, bod 18 a citovanú judikatúru).

31 Podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Zamietnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátneho súdu Súdnym dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (rozsudky zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, Zb. s. I-4233, bod 22; z 22. júna 2010, Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, Zb. s. I-5667, bod 27, ako aj Bruno a i., už citovaný, bod 19).

32 Za výnimočných okolností Súdnemu súdu teda prináleží skúmať podmienky, za akých sa vnútroštátny súd na obrátil (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39). Duch spolupráce, v ktorom má byť prejudiciálne konanie vedené, totiž znamená, že vnútroštátny súd berie ohľad na funkciu zverenú Súdnemu dvoru, ktorou je prispievanie k výkonu spravodlivosti v členských štátoch, a nie podávanie poradných stanovísk k všeobecným alebo hypotetickým otázkam (rozsudok z 12. júna 2003, Schmidberger, C-112/00, Zb. s. I-5659, bod 32 a citovaná judikatúra).

33 Pokiaľ ide o návrhy na začatie prejudiciálneho konania v týchto veciach, vnútroštátny súd sa svojimi prvými dvoma otázkami pýta, či sú daňové zvýhodnenia, ktoré dotknuté vnútroštátne právo priznáva družstvám, zlučiteľné s právom Únie, a konkrétnejšie, či uvedené zvýhodnenia možno kvalifikovať ako „štátnu pomoc“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

34 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že Súdnemu dvoru síce neprináleží, aby v rámci konania začatého podľa článku 267 ZFEÚ posudzoval súlad noriem vnútroštátneho práva s právom Únie ani aby vykladal zákony a iné právne predpisy vnútroštátneho práva, ale napriek tomu je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť tento súlad na účely rozhodnutia vo veci, o ktorej rozhoduje (pozri najmä rozsudky z 15. decembra 1993, Hünermund a i., C-292/92, Zb. s. I-6787, bod 8, ako aj z 27. novembra 2001, Lombardini a Mantovani, C-285/99 a C-286/99, Zb. s. I-9233, bod 27).

35 Presnejšie, už bolo rozhodnuté, že právomoc Komisie posudzovať zlučiteľnosť určitej pomoci so spoločným trhom nebráni tomu, aby sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania v súvislosti s výkladom pojmu pomoc (rozsudok z 29. júna 1999, DM Transport, C-256/97, Zb. s. I-3913, bod 15). Súdny dvor tak môže vnútroštátnemu súdu najmä poskytnúť výkladové prvky týkajúce sa práva Únie, ktoré mu umožnia určiť, či vnútroštátne opatrenie možno v zmysle uvedeného práva považovať za štátnu pomoc (pozri rozsudok z 10. júna 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Zb. s. I-5243, bod 24 a citovanú judikatúru).

36 Z toho vyplýva, že skutočnosť, že znenie prvých dvoch otázok týkajúcich sa zlučiteľnosti DPR č. 601/1973 s príslušnými ustanoveniami práva Únie, nemá za následok neprípustnosť týchto otázok.

37 Je to tak aj v prípade, že prvá z týchto dvoch otázok sa tiež odvoláva na články 10 a 12 DPR č. 601/1973, ktorých predmetom sú iné než výrobné a pracovné družstvá, hoci Corte suprema di cassazione kvalifikoval družstvá, ktorých sa týkajú veci samy, ako „výrobné a pracovné družstvá“ v zmysle článku 11 toho istého dekrétu. Prvé dve položené otázky treba totiž považovať za prípustné v rozsahu, v akom sa týkajú situácie posledného uvedeného typu družstva, o akú ide so zreteľom na článok 11 uvedeného dekrétu, prípadne v spojení s článkami 13 a 14 tohto dekrétu.

38 Vzhľadom na uvedené sa prvé dve otázky, ktoré treba preskúmať spoločne, majú vnímať tak, že smerujú k zisteniu, či a prípadne v akom rozsahu daňové zvýhodnenia poskytnuté výrobným a pracovným družstvám, o aké ide vo veciach samých, možno podľa vnútroštátnej právnej úpravy takého druhu, ako je úprava obsiahnutá v článku 11 DPR č. 601/1973, kvalifikovať ako „štátnu pomoc“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

39 Pokiaľ ide o tretiu otázku, je potrebné konštatovať, že Corte suprema di cassazione v nej odkazuje na legislatívne zmeny, ku ktorým došlo v záse po okolnostiach vo veciach samých. Navyše odkaz na zákon č. 311 z roku 2004 uvedený v tejto otázke nie je relevantný pre vyriešenie uvedených sporov, o ktorých vnútroštátny súd rozhoduje. Tretia otázka je preto neprípustná.

40 Pokiaľ ide o štvrtú otázku položenú vnútroštátnym súdom vzťahujúcu sa na prípadné zneužitie práva zo strany spoločností, ktorých sa týkajú veci samy, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť noriem práva Únie (pozri najmä rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 68, ako aj z 20. septembra 2007, Tum a Dari, C-16/05, Zb. s. I-7415, bod 64).

41 Je však nepopierateľné, že zvýhodnenia poskytnuté podľa DPR č. 601/1973 družstvám, ktorých sa týkajú veci samy, boli stanovené výlučne talianskym vnútroštátnym právom a nie právom Únie. Je preto vylúčené, že v prejednávanych veciach by došlo k porušeniu zásady zákazu zneužitia práva podľa práva Únie.

42 Keďže sa štvrtá otázka netýka výkladu práva Únie, Súdny dvor nemá právomoc o nej rozhodnúť.

O prejudiciálnych otázkach

43 Na účely odpovede na prvé dve otázky v znení, v akom boli preformulované v bode 38 tohto rozsudku, treba vnútroštátnemu súdu poskytnúť potrebné výkladové prvky týkajúce sa podmienok, od ktorých závisí kvalifikácia vnútroštátneho opatrenia podľa článku 87 ods. 1 ES ako štátnej pomoci a ktorými sú po prvé financovanie takého opatrenia štátom alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, po druhé selektívnosť takéhoto opatrenia, ako aj po tretie vplyv tohto opatrenia na obchod medzi členskými štátmi a skreslenie hospodárskej súťaže, ktoré z tohto opatrenia vyplýva. Treba teda postupne preskúmať tieto tri otázky.

O podmienke financovania opatrenia štátom alebo zo štátnych prostriedkov

44 Článok 87 ods. 1 ES sa vzťahuje na „pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov“.

45 Podľa ustálenej judikatúry je pojem pomoc všeobecnejší než pojem subvencia, pretože nezahŕňa len pozitívne plnenia, akými sú samotné subvencie, ale aj zásahy, ktoré rôznymi formami znižujú výdavky, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú rovnakú povahu a účinky (pozri najmä rozsudky z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 38; z 15. júla 2004, *Španielsko/Komisia*, C-501/00, Zb. s. I-6717, bod 90 a citovanú judikatúru, ako aj z 10. januára 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze a i.*, C-222/04, Zb. s. I-289, bod 131).

46 Z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom oslobodenie od dane, ktoré – hoci nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov – stavia jeho príjemcu do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, predstavuje „štátnu pomoc“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Rovnako môže štátnu pomoc predstavovať opatrenie, ktoré niektorým podnikom prizná zníženie dane alebo odklad platby riadne splatnej dane (rozsudok *Cassa di Risparmio di Firenze a i.*, už citovaný, bod 132).

47 Treba preto skonštatovať, že vnútroštátne opatrenie, o aké ide vo veciach samých, vyplýva zo štátneho financovania.

O podmienke selektívnosti sporného opatrenia

48 Článok 87 ods. 1 ES zakazuje pomoc, ktorá „zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, čiže selektívnu pomoc.

49 Kvalifikácia vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade predpokladá identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte. Práve v porovnaní s týmto spoločným alebo „obvyklým“ daňovým systémom treba v druhom rade posúdiť a stanoviť prípadnú selektívnu povahu zvýhodnenia poskytnutého dotknutým daňovým opatrením tým, že sa preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi

hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný daňovým systémom dotknutého členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, bod 56).

50 V tejto súvislosti zo skutočností, ktorými disponuje Súdny dvor, po prvé vyplýva, že pre potreby výpočtu dane z príjmu právnických osôb, sa zdaniteľný základ dotknutých výrobných a pracovných družstiev určuje tým istým spôsobom, ako pri ostatných formách spoločností, čiže v závislosti od výšky istého zisku vyplývajúceho z činnosti podniku na konci zdaňovacieho obdobia. Treba preto konštatovať, že daň z príjmu právnických osôb na účely posúdenia prípadnej selektívnej povahy dotknutého opatrenia predstavuje referenčný právny režim.

51 Po druhé treba uviesť, že na základe výnimky z právneho ustanovenia všeobecne uplatňovaného na právnické osoby, zdaniteľný príjem dotknutých výrobných a pracovných družstiev je oslobodený od dane z príjmu právnických osôb. Tieto družstvá majú teda prospech z daňového zvýhodnenia, ktorého sa ziskové spoločnosti nemôžu dovoliť.

52 Z článku 11 DPR č. 601/1973 vyplýva, že zvýhodnenie, o aké ide vo veciach samých, sa neuplatňuje na všetky hospodárske subjekty, ale podľa právnej formy podniku, teda podľa toho, či podnik je alebo nie je družstvo (pozri v tomto zmysle rozsudok Cassa di Risparmio di Firenze a i., už citovaný, bod 136).

53 Treba ešte zdôrazniť, že pomoc môže byť z hľadiska článku 87 ods. 1 ES selektívna, aj keď sa týka celého hospodárskeho odvetvia (pozri najmä rozsudok zo 17. júna 1999, Belgicko/Komisia, C-75/97, Zb. s. I-3671, bod 33).

54 Treba preto určiť, či môžu daňové zvýhodnenia, o aké ide vo veciach samých, zvýhodňovať určité podnikateľov alebo výrobu v porovnaní s inými podnikateľmi, ktorí sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii so zreteľom na cieľ sledovaný systémom dane z príjmu právnických osôb, teda zdanenie zisku spoločností.

55 V tejto súvislosti treba uviesť, že družstvá – pričom ide o formu, v akej sú založené právne subjekty, ktorých sa týkajú veci samy – sa riadia osobitnými zásadami fungovania, ktoré ich jasne odlišujú od ostatných hospodárskych subjektov. Tak normotvorca Únie prijatím nariadenia č. 1453/2003, ako aj Komisia vo svojom oznámení o podpore družstiev v Európe zdôraznili tieto osobitné vlastnosti.

56 Uvedené osobitné vlastnosti, ako je uvedené najmä v odôvodnení č. 8 uvedeného nariadenia, sa prejavujú zásadou prednosti osobného prvkú, ktorá je konkretizovaná v osobitných ustanoveniach týkajúcich sa podmienok prijatia, vystúpenia a vylúčenia členov. Navyše odôvodnenie č. 10 tohto istého nariadenia spresňuje, že v prípade zániku sa istý obchodný majetok a rezervy musia previesť na inú spoločnosť vo forme družstva, ktorá sleduje podobné ciele všeobecného záujmu.

57 Pokiaľ ide o riadenie družstiev, treba uviesť, že tieto spoločnosti sa nespravujú v prospech vonkajších investorov. Podľa odôvodnení č. 8 a 10 nariadenia 1453/2003, ako aj bodu 1.1 oznámenia o podpore družstiev v Európe sa na riadení spoločností rovnomerne podieľajú jej členovia, čo odráža aj pravidlo „jeden člen, jeden hlas“. Rezervy, ako aj majetok sú teda v spoločnom vlastníctve, sú nedeliteľné a musia byť vynaložené na spoločný záujem členov.

58 Čo sa týka fungovania družstiev, treba uviesť, že vzhľadom na prednostné postavenie jednotlivca, cieľom týchto spoločností, ako to uvádza najmä odôvodnenie č. 10 nariadenia č. 1453/2003 a bod 1.1 oznámenia o podpore družstiev v Európe, je vzájomný úžitok ich členov, ktorí sú zároveň zamestnanci, zákazníci alebo dodávatelia, takže každý z nich má prospech z

činností družstva v závislosti od jeho účasti na tejto činnosti, ako aj od úkonov, ktoré s touto spoločnosťou vykonáva.

59 Okrem toho, ako spresňuje bod 2.2.3 tohto istého oznámenia, družstvá nemajú prístup na kapitálový trh alebo ho majú len v malej miere, takže ich rozvoj závisí od ich vlastných prostriedkov alebo úverov. Táto situácia súvisí so skutočnosťou, že podiely družstiev nie sú kótované na burze, a preto nie sú obchodovateľné. Navyše, ako to tiež zdôrazňuje odôvodnenie č. 10 nariadenia č. 1435/2003, úroveň cudzieho kapitálu a členských vkladov je obmedzené, v dôsledku čoho je investovanie do družstva menej výhodné.

60 Ziskovosť tohto osobitného druhu spoločnosti je preto výrazne nižšia ako ziskovosť kapitálových spoločností, ktoré sa môžu lepšie prispôbiť trhovým požiadavkám.

61 Vzhľadom na tieto špecifické vlastnosti družstiev je potrebné konštatovať, že výrobné a pracovné družstvá, o aké ide vo veciach samých, nemožno v zásade považovať za spoločnosti, ktoré sa nachádzajú v skutkovej a právnej situácii podobnej situácii obchodných spoločností, pokiaľ však konajú v hospodárskom záujme svojich členov a udržiavajú s nimi nie čisto obchodné vzťahy, ale zvláštne osobné vzťahy, v ktorých sú títo členovia aktívne zapojení a majú nárok na rovnomerné rozdelenie hospodárskeho zisku.

62 Výrobné a pracovné družstvá, ktoré vykazujú iné vlastnosti, než sú vlastnosti vlastné pre tento druh spoločnosti, totiž skutočne nesledujú cieľ vzájomnosti, a mali by sa preto odlišovať od modelu, ktorý opisuje oznámenie Komisie o podpore družstiev v Európe.

63 Vnútroštátnemu súdu vzhľadom na všetky okolnosti charakterizujúce spory, o ktorých rozhoduje, prislúcha v rámci záverečnej analýzy preskúmať, či výrobné a pracovné družstvá, ktorých sa týkajú veci samy, sa podľa kritérií uvedených v bodoch 55 až 62 tohto rozsudku skutočne nachádzajú v podobnej situácii ako ziskové spoločnosti podliehajúce dani z príjmu právnických osôb.

64 Za predpokladu, že vnútroštátny súd dospeje k záveru, že v sporoch, o ktorých rozhoduje, je podmienka uvedená v predchádzajúcom bode skutočne splnená, bude ešte potrebné v súlade s judikatúrou Súdneho dvora určiť, či oslobodenie od daní, o aké ide vo veciach samých, odôvodňuje povaha alebo všeobecná štruktúra systému, ktorý sa naň vzťahuje (pozri v tomto smere rozsudok *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už citovaný, bod 42).

65 Opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému. (pozri rozsudok *Portugalsko/Komisia*, už citovaný, bod 81).

66 Za týchto okolností je potrebné vnútroštátnemu súdu poskytnúť nasledujúce spresnenia, aby mu bolo umožnené v sporoch, o ktorých rozhoduje, užitočne rozhodnúť.

67 V prvom rade treba pripomenúť, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že cieľ sledovaný štátnymi zásahmi nestačí na to, aby tieto zásahy nebolo možné kvalifikovať ako „pomoc“ v zmysle článku 87 ES (pozri najmä rozsudok z 22. decembra 2008, *British Aggregates/Komisia*, C-487/06 P, Zb. s. I-10505, bod 84 a citovanú judikatúru).

68 ?lánok 87 ods. 1 ES totiž nerozlišuje pod?a dôvodov alebo cie?ov štátnych zásahov, ale definuje ich pod?a ich ú?inkov (rozsudok British Aggregates/Komisia, už citovaný, bod 85 a citovaná judikatúra).

69 Je potrebné tiež pripomenú?, že opatrenie spo?ívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného da?ového systému možno odôvodni?, ak toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad uvedeného da?ového systému. V tomto oh?ade je potrebné rozlišova? na jednej strane medzi cie?mi, ktoré sú stanovené pre osobitný da?ový systém a nie sú vlastné tomuto systému, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného da?ového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskuto?ňovanie týchto cie?ov (pozri v tomto zmysle rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný, bod 81).

70 V dôsledku toho sa oslobodenia od daní vyplývajúce z cie?a, ktorý nie je vlastný da?ovému systému, do ktorého spadajú, nemôžu vyhnú? požiadavkám vyplývajúcim z ?lánku 87 ods. 1 ES.

71 ?alej, ako vyplýva z bodu 25 oznámenia o priamom zda?ovaní podnikov, Komisia sa domnieva, že sa možno platne odvoláva? na povahu alebo všeobecnú štruktúru vnútroštátneho da?ového systému na odôvodnenie toho, že družstvá, ktoré rozdeľujú celý svoj zisk medzi svojich ?lenov, nemožno na úrovni družstva zda?ova?, pokia? bola da? vybratá na úrovni ich ?lenov.

72 Komisia sa domnieva, ako to uviedla vo svojich pripomienkach, že vnútroštátne opatrenie nemožno platne odôvodni? povahou alebo všeobecnou štruktúrou dotknutého da?ového systému, pokia? toto opatrenie umož?uje oslobodenie od dane zo zisku pochádzajúceho z obchodu s tretími osobami, ktoré nie sú ?lenmi družstva, alebo zníženie súm, ktoré im boli vyplatené ako odmena.

73 Navyše treba dohliada? na dodržiavanie požiadavky súladu poskytnutého zvýhodnenia nielen s charakteristikami vlastnými dotknutému da?ovému systému, ale aj s uplatnením tohto systému.

74 Dotknutému ?lenskému štátu teda prislúcha zavies? a uplat?ova? primerané kontrolné a monitorovacie postupy, aby zabezpe?ili súlad osobitných da?ových opatrení zavedených v prospech družstiev s logikou a všeobecnou štruktúrou da?ového systému a zabránili tomu, že hospodárske subjekty si vyberú túto osobitnú právnu formu s jediným cie?om mať prospech zo zvýhodnení v da?ovej oblasti stanovených pre tento druh spoločnosti. Vnútroštátnemu súdu prislúcha zisti?, či táto požiadavka bola vo veciach samých splnená.

75 V každom prípade na to, aby boli možné oslobodenia od dane, o aké ide vo veciach samých, odôvodni? povahou alebo všeobecnou štruktúrou da?ového systému dotknutého ?lenského štátu, treba ešte zabezpe?i?, aby boli v súlade so zásadou proporcionality a nešli nad rámec toho, čo je nevyhnutné v tom zmysle, že sledovaný legitímny cie? by nebolo možné dosiahnu? opatreniami menšieho rozsahu.

76 S prihliadnutím na všetky tieto výkladové prvky práva Únie, ktoré Súdny dvor poskytol v bodoch 64 až 75 tohto rozsudku, vnútroštátnemu súdu prislúcha posúdi?, či da?ové zvýhodnenia zavedené v prospech výrobných a pracovných družstiev, o aké ide vo veciach samých, sú so zrete?om na povahu a všeobecnú štruktúru dotknutého da?ového systému odôvodnené.

O podmienkach týkajúcich sa vplyvu na obchod medzi ?lenskými štátmi a skreslenia hospodárskej súťaže

77 ?lánok 87 ods. 1 ES zakazuje pomoc, ktorá ovplyv?uje obchod medzi ?lenskými štátmi a

naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže.

78 Na účely kvalifikovania vnútroštátneho opatrenia ako štátnej pomoci nie je potrebné preukázať skutočný vplyv dotknutej pomoci na obchod medzi členskými štátmi a skutočné skreslenie hospodárskej súťaže, ale len preskúmať, či táto pomoc môže tento obchod ovplyvniť a narušiť hospodársku súťaž (rozsudky z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia, C-372/97, Zb. s. I-3679, bod 44; z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Zb. s. I-11137, bod 54, ako aj Cassa di Risparmio di Firenze a i., už citovaný, bod 140).

79 Presnejšie, ak pomoc, ktorú členský štát poskytne, posiluje v rámci obchodu v Spoločenstve postavenie jedného podniku voči ostatným konkurujúcim podnikom, treba na tieto ostatné konkurujúce podniky hľadieť ako na podniky ovplyvnené pomocou (pozri najmä rozsudky Unicredito Italiano, už citovaný, bod 56 a citovanú judikatúru, ako aj Cassa di Risparmio di Firenze a i., už citovaný, bod 141).

80 V tejto súvislosti nie je nevyhnutné, aby sa podnik príjemca pomoci sám zúčastnil na obchode v rámci Spoločenstva. Ak totiž členský štát poskytne podniku pomoc, možno činnosť v rámci štátu udržať alebo zvýšiť s takým následkom, že sa šance podnikov so sídlom v iných členských štátoch vstúpiť na trh tohto členského štátu znížia. Čalej posilnením podniku, ktorý sa až do tej doby nezúčastňoval na obchode v rámci Spoločenstva, ho možno uviesť do postavenia, ktoré mu umožní preniknúť na trh iného členského štátu (rozsudky Unicredito Italiano, už citovaný, bod 58, a Cassa di Risparmio di Firenze a i., bod 143).

81 Treba preto konštatovať, že daňové zvýhodnenie, o aké ide vo veciach samých, môže ovplyvňovať obchody medzi členskými štátmi a narušiť hospodársku súťaž v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

82 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky v znení, v akom boli preformulované v bode 38 tohto rozsudku, odpovedať, že oslobodenia od daní, o aké ide vo veciach samých, poskytnuté v prospech výrobných a pracovných družstiev podľa vnútroštátnej právnej úpravy takého druhu, ako je úprava obsiahnutá v článku 11 DPR č. 601/1973, predstavujú „štátnu pomoc“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES, len ak boli splnené všetky podmienky na uplatnenie tohto ustanovenia. Pokiaľ ide o situáciu ako v sporoch, o ktorých rozhoduje vnútroštátny súd, prislúcha mu konkrétne posúdiť selektívnu povahu dotknutých oslobodení od dane, ako aj ich prípadné odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry vnútroštátneho daňového systému, do ktorého spadajú, pričom musí najmä zistiť, či sa družstvá, ktorých sa týkajú veci samy, skutočne nachádzajú v podobnej situácii ako ostatné hospodárske subjekty založené vo forme ziskových právnych subjektov, a ak je to skutočne tak, či je výhodnejšie daňové zaobchádzanie vyhradené pre tieto družstvá vlastné základným zásadám daňového systému uplatňovaného v dotknutom členskom štáte a tiež či je v súlade so zásadami koherencie a proporcionality.

O trovách

83 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvorom (prvá komora) rozhodol takto:

Oslobodenia od daní, o aké ide vo veciach samých, poskytnuté v prospech výrobných a pracovných družstiev podľa vnútroštátnej právnej úpravy takého druhu, ako je úprava obsiahnutá v článku 11 dekrétu prezidenta republiky č. 601 z 29. septembra 1973, ktorým sa

upravujú daňové zvýhodnenia v znení platnom od roku 1984 do roku 1993, predstavujú „štátnu pomoc“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES, len ak boli splnené všetky podmienky na uplatnenie tohto ustanovenia. Pokiaľ ide o situáciu ako v sporoch, o ktorých rozhoduje vnútroštátny súd, prislúcha mu konkrétne posúdiť selektívnu povahu dotknutých oslobodení od dane, ako aj ich prípadné odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry vnútroštátneho daňového systému, do ktorého spadajú, pričom musí najmä zistiť, či sa družstvá, ktorých sa týkajú veci samy, skutočne nachádzajú v podobnej situácii ako ostatné hospodárske subjekty založené vo forme ziskových právnych subjektov, a ak je to skutočne tak, či je výhodnejšie daňové zaobchádzanie vyhradené pre tieto družstvá vlastné základným zásadám daňového systému uplatňovaného v dotknutom členskom štáte a tiež či je v súlade so zásadami koherencie a proporcionality.

Podpisy

* Jazyk konania: taliančina.