

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä syyskuuta 2011 \*

Yhdistetyissä asioissa C-78/08–C-80/08,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 29.11. ja 20.12.2007 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 25.2.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

**Ministero dell'Economia e delle Finanze** ja

**Agenzia delle Entrate**

vastaan

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

**Adige Carni Soc. coop. arl, selvitystilassa,**

vastaan

**Agenzia delle Entrate** ja

\* Oikeudenkäyntikieli: italia.

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

sekä

**Ministero delle Finanze**

vastaan

**Michele Franchetto (C-80/08),**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit J.-J. Kasel (esittelevä tuomari), M. Ilešič, M. Safjan ja M. Berger,

julkisasiamies: N. Jääskinen,  
kirjaaja: hallintovirkkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.3.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Paint Graphos Soc. coop. arl ja Adige Carni Soc. coop. arl, selvitystilassa, edustajinaan avvocato F. Capelli, avvocato L. Salvini, avvocato L. Paolucci, avvocato A. Abate, avvocato P. Piva ja avvocato L. Manzi,

- Michele Franchetto, edustajanaan avvocato M. Bianca,
  
- Italian hallitus, asiamiehenään I.M. Bragugia, sittemmin G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,
  
- Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,
  
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues, A.-L. Vendrolini ja B. Beaupère-Manokha,
  
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, G. Conte ja C. Urraca Caviedes,
  
- EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehenään X. Lewis,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.7.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat EY 87 artiklan ja oikeuden väärinkäytön kieltoa verotuksen alalla koskevan periaatteen tulkintaa.

- 2 Nämä pyynnöt on esitetty kolmen oikeusriidan yhteydessä, joissa asianosaisina ovat Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate sekä Paint Graphos Soc. coop. arl (jäljempänä Paint Graphos) (C-78/08), selvitystilassa oleva Adige Carni Soc. coop. arl, (jäljempänä Adige Carni) sekä Agenzia delle Entrate ja Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08) sekä Ministero delle Finanze ja Michele Franchetto (C-80/08) ja joissa on kyse vaatimuksista, joilla pyritään saamaan tuotanto- ja työosuuskunnille Italian verolainsäädännön perusteella myönnettävä vapautus erilaisista veroista.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Unionin oikeus*

- 3 Euroopan yhteisöjen komissio julkaisi 10.12.1998 valtioneuvoston säätöjen soveltamista yritysten välittömään verotukseen koskevan tiedonannon (EYVL C 384, s. 3; jäljempänä yritysten välitöntä verotusta koskeva tiedonanto), jossa se pyrkii selventämään tiettyjä näkökohtia verotustoimenpiteinä myönnettävien valtiontukien osalta.
- 4 Eurooppaosuuskunnan (SCE) säännöistä 22.7.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1435/2003 (EUVL L 207, s. 1) antamisen jälkeen komissio on 23.2.2004 antamassaan tiedonannossa neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle sekä alueiden komitealle osuuskuntien edistämisestä Euroopassa (KOM(2004) 18 lopullinen, jäljempänä osuuskuntien edistämisestä Euroopassa

annettu tiedonanto) tähdentänyt osuuskuntien erityispiirteitä ja esitellyt toimenpiteitä kyseisen yhteisömuodon kehittämisen edistämiseksi jäsenvaltioissa.

### *Kansallinen säännöstö*

- 5 Italian perustuslain 45 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tasavalta tunnustaa sellaista keskinäistä yhteistyötä koskevan yhteiskunnallisen tehtävän, johon ei liity yksityistä keinottelua. Lailla tuetaan ja edistetään tällaisen yhteistyön kehittämistä kaikkein soveltuvimmin keinoin ja varmistetaan tarkoituksemukaisiin tarkastuksiin yhteistyön luonne ja tavoitteet. Lailla huolehditaan käsiteollisuusammattien suojelemisesta ja kehittämisestä.”

- 6 Veroetuja koskevista säännöksistä 29.9.1973 annetussa tasavallan presidentin asetuksessa nro 601 (GURI nro 268, Supplemento ordinario 16.10.1973, s. 3), sellaisena kuin se oli voimassa pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikaan eli vuosina 1984–1993 (jäljempänä DPR nro 601/1973), säädettiin seuraavaa:

”10 §

(Maatalous- ja pienkalastusosuuskunnat)

1. Oikeushenkilöiden tuloverosta ja paikallisesta tuloverosta on vapautettu tulot, jotka maatalousosuuskunnat ja niiden yhteenliittymät saavat sellaisten eläinten kasvatuksessa, joita ruokitaan ravinnolla, josta vähintään neljäsosa on peräisin jäsenten maa-alueilta, sekä tulot, jotka ne saavat jäsenten maa-alueiltaan toimittamien maataloustuotteiden, karjanhoidosta saatavien tuotteiden ja eläinten käsittelystä, jalostuk-

sesta ja myynnistä 29.8.1973 – – annetun tasavallan presidentin asetuksen [nro 597] 28 §:n c kohdassa vahvistetuissa rajoissa.

2. Jos osuuskunnan tai sen jäsenten harjoittamat toiminnot ylittävät 1 momentissa ja mainitun asetuksen 28 §:n b ja c kohdassa säädetyt rajat, vapautusta sovelletaan siihen osaan osuuskunnan tai yhteenliittymän tuloja, joka vastaa jäsenten maa-alueiden maataloustuloa.

3. Pienkalastusosuuskuntien ja niiden yhteenliittymien tulot on vapautettu oikeushenkilöiden tuloverosta ja paikallisesta tuloverosta. Pienkalastusosuuskunnat ovat osuuskuntia, jotka kalastavat ammattimaisesti merellä käyttämällä yksinomaan 2.10.1968 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 1639 8 §:ssä tarkoitettuihin luokkiin 3 ja 4 kuuluvia aluksia tai jotka kalastavat sisävesillä.

11 §

(Tuotanto- ja työosuuskunnat)

1. Tuotanto- ja työosuuskuntien ja niiden yhteenliittymien tulot on vapautettu oikeushenkilöiden tuloverosta ja paikallisesta tuloverosta, jos jatkuvasti osuuskunnan hyväksi työskenteleville jäsenille tosiasiallisesti maksettavien palkkojen summa, viimeisessä momentissa tarkoitettujen summien mukaan lukien, on vähintään 60 prosenttia kaikkien muiden kulujen yhteissummasta, raaka-aineita ja tarvikkeita lukuun ottamatta. Jos maksettujen palkkojen summa on alle 60 mutta vähintään 40 prosenttia kaikkien muiden kulujen yhteissummasta, oikeushenkilöiden tulovero ja paikallinen tulovero pienenevät puoleen.

2. Tuotanto-osuuskuntiin sovelletaan edellisen momentin säännöksiä, jos niiden jäsenet täyttävät kaikki – 14.12.1947 annetun väliaikaisen valtionpäämiehen asetuksen [nro 1577] 23 §:ssä ja sen myöhemmissä muutoksissa työosuuskuntien osalta säädetty vaatimukset.

3. Tuotanto- ja työosuuskuntien ja niiden yhteenliittymien tulon laskemisessa työsuhteessa oleville jäsenille palkan lisinä maksetut summat voidaan vähentää 20 prosentilla korotettuun maksettujen palkkojen summaan asti.

## 12 §

(Muut osuuskunnat)

1. Muiden kuin 10 ja 11 §:ssä mainittujen osuuskuntien ja niiden yhteenliittymien osalta oikeushenkilöiden tuloveroa ja paikallista tuloveroa pienennetään neljänneksellä.

2. Paikallisen tuloveron osalta osuuskunnalla tai yhteenliittymällä on mahdollisuus valita 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 599 7 §:n 4 momentissa säädettyjen vähennysten soveltaminen edellä olevassa momentissa säädetyn pienennyksen sijaan. Tämä valinta on suoritettava vuosi-ilmoituksen yhteydessä, johon on liitettävä mitättömyyden uhalla luettelo niistä jäsenistä, joita vähennykset koskevat.

3. Kulutusosuuskuntien ja niiden yhteenliittymien osalta ostettujen tavaroiden hinnan jonkin osan palautuksena jäsenille jaetut summat on mahdollista vähentää tuloista, sanotun kuitenkin rajoittamatta 1 ja 2 momentin soveltamista.

13 §

(Jäsenten rahoitus)

1. Paikallisesta tuloverosta on vapautettu korot, jotka kertyvät sellaisille muille summille kuin osuuspääomaosuudelle, jotka luonnollisia henkilöitä olevat jäsenet antavat osuuskunnan ja niiden yhteenliittymien käyttöön tai jotka osuuskunta ja niiden yhteenliittymät pidättävät jäseniltään, sillä edellytyksellä, että

- a) maksut ja pidätykset tehdään yksinomaan osuuskunnan tavoitteen saavuttamisen mahdollistamiseksi eikä niiden suuruus ole kunkin jäsenen osalta yli 40 miljoonaa liiraa. Tätä ylärajaa korotetaan 80 miljoonaan liiraan maataloustuotteiden säilöntä-, käsittely-, jalostus- ja myyntiosuuskuntien sekä tuotanto- ja työosuuskuntien osalta;
- b) kysymyksessä oleville summille maksetut korot eivät ylitä postin säästötodistusten haltijoille maksettavien korkojen ylärajaa.

--

14 §

(Etujen soveltamisen edellytykset)

1. Tässä osassa säädettyjä etuja sovelletaan sellaisiin osuuskuntiin ja niiden yhteenliittymiin, jotka ovat valtion laeissa säädettyjen keskinäisyyden periaatteiden mukaisia ja jotka on merkitty prefektuurin rekistereihin tai yleiseen osuuskuntarekisteriin.



2. Keskinäisyyden tavoitteesta johtuvat vaatimukset katsotaan täytetyiksi, jos [osuuskuntatoimista] 14.12.1947 annetun väliaikaisen valtionpäämiehen asetuksen (decreto legislativo) nro 1577 [(GURI nro 17, 22.1.1948)] 26 §:ssä ja sen myöhemmissä muutoksissa (jäljempänä asetus nro 1577/1947) säädetyistä edellytyksistä on määrätty osuuskunnan säännöissä nimenomaisesti ja ilman mitään poikkeamismahdollisuutta ja jos näitä edellytyksiä on tosiasiallisesti noudatettu verokauden ja sitä edeltäneiden viiden verokauden aikana tai osuuskunnan sääntöjen hyväksymistä seuranneena viittä verokautta lyhyempänä aikana.

3. Etujen soveltamisedellytysten täyttymisen toteaa veroviranomainen työministeriötä ja muita valvontaelimiä kuultuaan.”

7 Asetuksen nro 1577/1947 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verotuksen kannalta oletetaan, että keskinäisyyden tavoitetta kuvaavat edellytykset täyttyvät, jos osuuskunnan säännöissä on seuraavat lausekkeet:

a) kielto maksaa suurempia osinkoja kuin laillinen korko suhteessa tosiasiallisesti maksettuun pääomaan;

b) kielto jakaa rahastoituja varoja jäsenille osuuskunnan olemassaolon aikana;

- c) lauseke siitä, että jos osuuskunta puretaan, kaikki varat vähennettynä maksetulla pääomalla ja mahdollisesti erääntyneillä osingoilla siirretään yleishyödylliseen keskinäiseen tarkoitukseen.

--”

- 8 Oikeushenkilöiden tuloverojärjestelmän sekä osinkoja ja pääoman korotuksia koskevan verotusjärjestelmän muuttamisesta, yhtiöiden vähimmäispääoman mukauttamisesta ja muista säännöksistä verotuksen ja yhtiöoikeuden alalla 16.12.1977 annetun lain nro 904 (GURI nro 343, 17.12.1977) 12 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sanotun rajoittamatta 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 601, sellaisena kuin se on muutettuna ja täydennettynä myöhemmin, III osan säännösten soveltamista, jakokelvottomiin rahastoihin tarkoitettut summat eivät vaikuta osuuskuntien ja niiden yhteenliittymien verotettavan tulon muodostamiseen, jos niitä ei ole mahdollista jakaa osakkaille missään muodossa osuuskunnan tai yhteenliittymän voimassaolon aikana eikä sitä purettaessa.”

## **Pääasiat**

*Asia C-78/08*

- 9 Materan veroviranomainen antoi Guardia di Finanza suorittamien tarkastusten perusteella Paint Graphosille, joka on Italian oikeuden mukaan perustettu osuuskunta, tiedoksi verotuspäätöksen, jolla oikaistiin sen vuoden 1993 tulojen määrä

oikeushenkilöiden tuloveron (jäljempänä IRPEG) ja paikallisen tuloveron (jäljempänä ILOR) määrittämiseksi. Samalla päätöksellä veroviranomainen epäsi mainitulta osuuskunnalta oikeuden verovapautuksiin, joista Italian säännöstössä säädetään osuuskuntien hyväksi.

- 10 Paint Graphos nosti kyseisestä verotuspäätöksestä kanteen Commissione tributaria provinciale di Materassa vetoamalla oikeuteensa saada mainitut verovähennykset. Kyseinen tuomioistuim hyväksyi tämän kanteen.
- 11 Veroviranomainen valitti kyseisestä tuomiosta Commissione tributaria regionale della Basilicataan, joka pysytti ensimmäisen oikeusasteen tuomion.
- 12 Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate tekivät kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen vetoamalla muun muassa DPR:n nro 601/1973 11 ja 14 §:n rikkomiseen ja virheelliseen soveltamiseen.

*Asia C-79/08*

- 13 Rovigon veroviranomainen ilmoitti 8.6.1999 päivätyllä verotuspäätöksellä Adige Carnille – joka on Italian oikeuden mukaan perustettu osuuskunta – siitä, että tämä oli menettänyt oikeuden DPR:n nro 601/1973 10 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädettyihin veroetuihin, siitä, että tämän vuodelta 1993 verotettavan tulon määrää korotetaan, ja siitä, että osuuskunnan maksettavana olevan IRPEG:n ja ILOR:n määrä on tämän seurauksena suurempi. Veroviranomainen kiinnitti etenkin huomiota vähennyskeltottomien kulujen olemassaoloon siitä syystä, että kuluista ei ollut olemassa asiakirjoja tai ne eivät koskeneet tarkasteltavana olevaa tilikautta. Se riitautti Guardia di Finanzaan pöytäkirjaan nojautuen myös Italcarni Srl:n olemattomista

toimista antamat laskut ja piti vastaavaa summaa tulona. Koska kyseistä summaa ei ollut merkitty kirjanpitoon Adige Carnin tulona, veroviranomainen katsoi, että se oli jaettu jäsenille kyseisen DPR:n 11 §:n vastaisesti.

- 14 Adige Carni nosti kanteen Commissione tributaria provinciale di Rovigossa, joka kumosi riidanalaisen verotuspäätöksen.
- 15 Veroviranomainen valitti kyseisestä tuomiosta Commissione tributaria regionaleen, joka pysytti verotuspäätöksen ja Adige Carnin saamien verovapautusten menettämisen.
- 16 Adige Carni teki näin ollen kassaatiovalituksen vetoamalla muun muassa siihen, että kyseisten verovapautusten epäamisestä tehtyä päätöstä ei ollut perusteltu tai että sitä ei ollut perusteltu riittävästi.

*Asia C-80/08*

- 17 Monfalconen veroviranomainen oikaisi Franchetton, joka on Italian kansalainen, vuosilta 1984–1988 esittämiä veroilmoituksia sillä perusteella, että Franchetto oli Italian oikeuden mukaan perustetun Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl -nimisen osuuskunnan (jäljempänä Cooperativa Maricoltori), jonka toimialana on simpukoiden kasvatus ja myynti, jäsenenä toiminut markkinoilla itsenäisesti muiden

jäsenten tavoin, vaikka osuuskunta, jonka nimissä osto- ja myyntilaskut toimitettiin, sai jokaisesta myynnistä provision kaikista suoritetuista palveluista ja se jakoi hinnan korotuksen jäsenille sen sijaan, että se olisi tulouttanut sen tätä tarkoitusta varten perustettuihin rahastoihin.

- 18 Cooperativa Maricoltorin osalta Monfalconen veroviranomainen riitautti IRPEG:stä vuosille 1984 ja 1985 myönnetyt vapautukset ja peri vastaavat summat takaisin. Commissione tributaria di primo grado di Trieste hylkäsi kyseisen osuuskunnan nostaman kanteen, joka koski verovuotta 1985, koska verovuoden 1984 osalta oli toimeenpantu veroarmahdus.
- 19 Franchetto riitautti häntä koskevan verotuspäätöksen Commissione tributaria di primo grado di Triestessä väittämällä olevan kiistatonta, että mainitun yksikön osuuskunnaksi tunnustamiselle asetetut edellytykset olivat täyttyneet, koska DPR:n nro 601/1973 14 §:ssä säädettyä työministeriön lausuntoa ei ollut haettu.
- 20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste hyväksyi Franchetton kanteen.
- 21 Viimeksi mainittu hylättiin sitä vastoin toisessa oikeusasteessa Monfalconen veroviranomaisen valituksen johdosta, koska Commissione tributaria di secondo grado di Trieste katsoi, ettei Cooperativa Maricoltori pyrkinyt keskinäisyyden tavoitteisiin vaan ”konsortiota koskeviin” tavoitteisiin.
- 22 Franchetto väitti, että hän on sellaisen osuuskunnan palveluksessa oleva jäsen, joka on ilmoitettu sen säännöissä osuuskunnaksi, ja saattoi asian vireille Commissione

tributaria centrale di Romassa, joka katsoi tutkimatta kantajan esittämiä väitteitä aineelliselta kannalta, että mainitulta osuuskunnalta ei voitu evätä verovapautuksia hankkimatta ensin työministeriöltä pakollista lausuntoa.

- 23 Ministero delle Finanze vaatii kassaatiovalituksessa mainitun tuomioistuimen tuomion kumoamista vetoamalla muun muassa DPR:n nro 601/1973 14 §:n rikkomiseen sillä perusteella, että verotuspäätös koskee osuuskunnan jäsentä eikä osuuskuntaa siinänsä ja että tästä syystä ei ollut tarpeen saada työministeriöltä lausuntoa.
- 24 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 31.3.2008 antamalla määräyksellä asiat C-78/08–C-80/08 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

### **Ennakkoratkaisukysymykset**

- 25 Corte suprema di cassazione huomauttaa ensin, että sen käsiteltävänä olevissa oikeusriidoissa on kyse oikeudesta sellaisiin eri veroja koskeviin täydellisiin tai osittaisiin vapautuksiin, joita Italian säännöstössä sovelletaan pelkästään osuuskuntiin sen osuuskuntien tavoitteleman erityisen tavoitteen johdosta, joka tunnustetaan Italian perustuslain 45 §:ssä, jolla pyritään parantamaan osuuskuntien yhteiskunnallisen tehtävän ja olennaisesti keskinäisen luonteen arvostusta, ja toteaa tämän jälkeen, että tutkittaessa kyseisten etujen yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa on ensin ratkaistava, onko – ja mahdollisesti millä edellytyksin – se, että asianomaiset osuuskunnat saavat näin verotuksessaan säästöjä, jotka ovat usein huomattavia, EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua yhteismarkkinoille soveltumatonta tukea. Tällainen yhteensoveltumattomuus johtaisi näet sen mukaan EY 88 artiklan 3 kohdan välittömän

oikeusvaikutuksen vuoksi kansallisilla viranomaisilla, tuomioistuimet mukaan lukien, olevaan velvollisuuteen jättää DPR nro 601/1973 soveltamatta.

- 26 Corte suprema di cassazione toteaa samoin, että jos se, että asianomaiset yhteisöt ovat valinneet osuuskuntamuodon, merkitsee sellaista oikeuden väärinkäyttöä, joka voi vääristää markkinasääntöjä, vapauttaa kilpailua ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, tästä seuraisi, ettei osuuskunnan oikeusmuotoon voitaisi tässä tapauksessa vedota veroviranomaista vastaan, joka voisi siis verottaa osuuskuntia voittoa tavoitteleviin yhteisöihin sovellettavan yleisen verojärjestelmän perusteella. Corte suprema di cassazioneen mukaan kyseisten etujen hyväksyttävyyttä ja oikeasuhteisuutta on pohdittava ottamalla huomioon tiettyjen osuuskuntien koko ja markkinaosuus ja tämän lisäksi myös kansallisessa oikeudessa säädetyn kaltaisen valvontajärjestelmän puutteet.
- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että se, että pääasioissa kyseessä olevat osuuskunnat eivät vastoin niiden väitteitä ja sääntöjä pyrikkään keskinäisyyden tavoitteeseen, voidaan todeta ainoastaan polizia tributarian (veropetoksia valvova veroviranomainen) toimesta, kun taas valvontaelimet, joiden tehtävänä on valvoa Italian säännöstyössä asetettujen keskinäisyyden tavoitetta koskevien edellytysten noudattamista, eivät voi havaita tällaista poikkeavuutta. Tällaiset valvontajärjestelmän puutteet voivat kuitenkin helpottaa väärinkäytöksiä sovellettaessa kriteereitä, joiden perusteella osuuskuntiin voidaan soveltaa edullisempaa verotusjärjestelmää.
- 28 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, jotka on laadittu kaikissa kolmessa asiassa C-78/08–C-80/08 samaa sanamuotoa käyttäen:

”[1] Ovatko DPR:n [nro 601/1973] 10, 11, 12, 13 ja 14 §:n nojalla osuuskunnille myönnettyt veroedut yhteensopivia kilpailusääntöjen kanssa, ja tarkemmin, onko niitä tässä tapauksessa pidettävä EY:n perustamissopimuksen 87 artiklassa

tarkoitettuina valtiontukina, kun otetaan huomioon erityisesti se, että [asetuksessa nro 1577/1947] säädetty väärinkäytösten valvonta- ja korjausjärjestelmä ei ole asianmukainen?

- [2)] Voidaanko siltä osin kuin on erityisesti kyse ongelmasta, joka koskee riidanalaisten veroetuja sisältävien toimenpiteiden luonnehtimista valtiontuiksi, tällaisia toimenpiteitä pitää oikeasuhteisina osuuskunnalle annettuihin tavoitteisiin nähden ja voiko oikeasuhteisuuden arviointi koskea yksittäisen toimenpiteen lisäksi etuutta, joka toimenpiteillä kokonaisuutena myönnetään, ja siitä aiheutuvaa kilpailun vääristymistä?
- [3)] Vaikuttaako edellisiin kysymyksiin annettaviin vastauksiin se, että valvontajärjestelmää on myöhemmin heikennetty vakavalla tavalla yhteisöläinsäädännön uudistuksella ennen kaikkea niiden osuuskuntien osalta, jotka ovat pääasiallisesti keskinäisiä eivätkä kokonaan keskinäisiä vuonna 2004 annetun lain nro 311 mukaisesti?
- [4)] Riippumatta siitä, ovatko kyseiset veroedut luonnehdittavissa valtiontueksi, voidaanko osuuskuntamuodon käyttämistä myös muissa tapauksissa kuin pestosten tai valeoikeustoimien tapauksissa pitää oikeuden väärinkäyttönä, jos tällaista yhteisömuotoa käytetään ainoana tai pääasiallisena tarkoituksena saada säästöjä verotuksessa?”

### **Ennakkoratkaisupyyntöjen tutkittavaksi ottaminen**

<sup>29</sup> Paint Graphos, Adige Carni ja unionin tuomioistuimelle huomautuksia jättäneet hallitukset Ranskan hallitusta lukuun ottamatta sekä komissio esittävät epäilyksensä käsiteltävinä olevien ennakkoratkaisupyyntöjen tai ainakin eräiden



ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamisesta. Ne ovat näin ollen ottaneet kantaa asiaratkaisuun ainoastaan toissijaisesti.

- 30 Tästä on aivan aluksi palautettava mieleen, että SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on siten lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. mm. yhdistetyt asiat C-395/08 ja C-396/08, Bruno ym., tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5119, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkittamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (yhdistetyt asiat C-222/05-C-225/05, van der Weerd ym., tuomio 7.6.2007, Kok., s. I-4233, 22 kohta; yhdistetyt asiat C-188/10 ja C-189/10, Melki ja Abdeli, tuomio 22.6.2010, Kok., s. I-5667, 27 kohta ja em. yhdistetyt asiat Bruno ym., tuomion 19 kohta).
- 32 Unionin tuomioistuimen on siten vain poikkeustapauksissa tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin esitti ennakkoratkaisukysymyksen (ks. vastaavasti asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok., s. I-2099, 39 kohta). Ajatus yhteistoiminnasta, jonka on oltava ennakkoratkaisutoiminnan lähtökohtana,

edellyttää näet kansallisen tuomioistuimen ottavan puolestaan huomioon sen, että unionin tuomioistuimen tehtävänä on myötävaikuttaa lainkäyttöön jäsenvaltioissa eikä antaa neuvoa-antavia lausuntoja yleisluonteisista tai hypoteettisista kysymyksistä (asia C-112/00, Schmidberger, tuomio 12.6.2003, Kok., s. I-5659, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 33 Nyt käsiteltävien ennakkoratkaisupyyntöjen osalta kansallinen tuomioistuin pyytää kahdella ensimmäisellä kysymyksellään vastausta siihen, ovatko asianomaisessa kansallisessa oikeudessa osuuskunnille myönnettyt veroedut yhteensopivia unionin oikeuden kanssa ja voidaanko erityisesti kyseiset edut luokitella EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuiksi valtiontuiksi.
- 34 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että vaikka unionin tuomioistuimella ei ole SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä toimivaltaa lausua kansallisen toimenpiteen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa eikä tulkita kansallisia säännöksiä ja määräyksiä, se on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa tätä yhteensopivuutta käsiteltäväkseen saatetussa asiassa (ks. mm. asia C-292/92, Hünermund ym., tuomio 15.12.1993, Kok., s. I-6787, Kok. Ep. XIV, s. I-515, 8 kohta ja yhdistetyt asiat C-285/99 ja C-286/99, Lombardini ja Mantovani, tuomio 27.11.2001, Kok., s. I-9233, 27 kohta).
- 35 Tarkemmin sanottuna oikeuskäytännössä on jo katsottu, että komission toimivalta arvioida tuen yhteensopivuutta yhteismarkkinoille ei estä sitä, että kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua valtiontuen käsitteen tulkinnasta (asia C-256/97, DM Transport, tuomio 29.6.1999, Kok., s. I-3913, 15 kohta). Unionin tuomioistuin voi siten muun muassa esittää kansalliselle tuomioistuimelle sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla se voi määrittää, onko tiettyä kansallista toimenpidettä pidettävä unionin oikeudessa tarkoitettuna valtiontukena (ks. asia C-140/09, Fallimento Traghetti del

Mediterraneo, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5243, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 36 Tästä seuraa, että se, että kaksi ensimmäistä kysymystä ovat sanamuodoltaan sellaisia, että ne koskevat DPR:n nro 601/1973 yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden merkityksellisten oikeussääntöjen kanssa, ei voi johtaa niiden tutkimatta jättämiseen.
- 37 Sama koskee sitä, että ensimmäisessä näistä kahdesta kysymyksestä viitataan myös DPR:n nro 601/1973 10 ja 12 §:ään, joiden kohteena ovat muut osuuskunnat kuin tuotanto- ja työosuuskunnat, vaikka Corte suprema di cassazione on luokitellut pääasioissa kyseessä olevat osuuskunnat saman asetuksen 11 §:ssä tarkoitetuiksi tuotanto- ja työosuuskunniksi. Kahden ensimmäisen kysymyksen on näet katsottava täyttävän tutkittavaksi ottamisen edellytykset siltä osin kuin ne koskevat viimeksi mainitun kaltaisten osuuskuntien tilannetta sellaisena, kuin se on kyseisen asetuksen 11 §:n perusteella, luettuna tarvittaessa yhdessä sen 13 ja 14 §:n kanssa.
- 38 Edellä esitetyn perusteella kahdella ensimmäisellä kysymyksellä, joita on tutkittava yhdessä, on ymmärrettävä pyydettävän vastausta lähinnä siihen, voidaanko, ja tarvittaessa missä määrin, veroetuja, joita pääasioissa kyseessä olevan kaltaiset tuotanto- ja työosuuskunnat saavat DPR:n nro 601/1973 11 §:ssä olevan kaltaisen kansallisen säännösten perusteella, pitää EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina valtiontukina.
- 39 Kolmannesta kysymyksestä on todettava Corte suprema di cassazione viittaavan siinä pääasioiden tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen tehtyihin lainmuutoksiin. Tässä kysymyksessä mainittu viittaus vuoden 2004 lakiin nro 311 on siten merkityksellisen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäviksi saatettujen oikeusriitojen ratkaisemisen kannalta. Kolmas kysymys on siis jätettävä tutkimatta.

- 40 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä neljännessä kysymyksestä, joka koskee sellaista oikeuden väärinkäyttöä, johon pääasioissa kyseessä olevat tahot ovat mahdollisesti syyllistyneet, on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 68 kohta ja asia C-16/05, Tum ja Dari, tuomio 20.9.2007, Kok., s. I-7415, 64 kohta).
- 41 On kuitenkin selvää, että pääasioissa kyseessä oleville osuuskunnille DPR:n nro 601/1973 nojalla myönnetty edut on otettu käyttöön yksinomaisesti Italian kansallisella oikeudella eikä unionin oikeudella. Esillä olevassa asiassa on siis mahdotonta, että unionin oikeuteen perustuvan oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta olisi loukattu.
- 42 Neljäs kysymys ei näin ollen koske unionin oikeuden tulkintaa, joten unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa käsitellä sitä.

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

- 43 Kahteen ensimmäiseen kysymykseen, sellaisina kuin ne on muotoiltu uudelleen tämän tuomion 38 kohdassa, vastaamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on esitettävä niiden edellytysten tulkinnan kannalta välttämättömät seikat, joiden on EY 87 artiklan 1 kohdan mukaan täyttyttävä, jotta kansallinen toimenpide voidaan luokitella valtiontueksi, ja jotka koskevat sitä, että ensimmäiseksi valtio rahoittaa kyseisen toimenpiteen tai se on myönnetty valtion varoista, että toiseksi tällainen toimenpide on valikoiva ja että kolmanneksi toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja kyseinen toimenpide johtaa kilpailun vääristymiseen. Näitä kolmea edellytystä on siis tutkittava peräkkäin.

*Edellytys, jonka mukaan valtio rahoittaa kyseisen toimenpiteen tai se on myönnetty valtion varoista*

- 44 EY 87 artiklan 1 kohdan kohteena on ”jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki”.
- 45 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsite on yleisluonteisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuella ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (ks. mm. asia C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* ja *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, tuomio 8.11.2001, Kok., s. I-8365, 38 kohta; asia C-501/00, *Espanja v. komissio*, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I-6717, 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze ym.*, tuomio 10.1.2006, Kok., s. I-289, 131 kohta).
- 46 Tästä seuraa, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan kyseisen vapautuksen edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukea. Samoin valtiontukea voi olla toimenpide, jolla tietyille yrityksille annetaan veronalennus tai jolla normaalisti erääntyvän veron maksamista lykätään (em. asia *Cassa di Risparmio di Firenze ym.*, tuomion 132 kohta).
- 47 Näin ollen on todettava, että pääasioissa kyseessä olevan kaltainen kansallinen toimenpide kuuluu valtion rahoituksen piiriin.

*Riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta koskeva edellytys*

- 48 EY 87 artiklan 1 kohdassa kielletään tuet, jotka ”suosi[vat] jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli toisin sanoen valikoivat tuet.
- 49 Kansallisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää aluksi sitä, että ennalta määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä. Juuri tähän yleiseen eli ”normaaliin” verojärjestelmään verraten on tämän jälkeen arvioitava ja selvitettävä, onko kyseisellä verotoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, osoittamalla, että toimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta (ks. vastaavasti asia C-88/03, Portugalí v. komissio, tuomio 6.9.2006, Kok., s. I-7115, 56 kohta).
- 50 Tältä osin unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee yhtäältä, että yhteisöjen tuloveroa laskettaessa asianomaisten tuotanto- ja työosuuskuntien veron peruste määritetään samalla tavalla kuin muuntyyppisten yhteisöjen eli yrityksen toiminnan harjoittamisesta verovuoden päättyessä saadun nettovoiton määrän perusteella. Näin ollen on katsottava, että yhteisövero muodostaa vertailukohtana olevan oikeusjärjestelmän kyseisen toimenpiteen mahdollisen valikoivuuden arvioimiseksi.
- 51 Toisaalta on huomautettava, että poikkeuksena oikeushenkilöihin yleensä sovellettavaan sääntöön asianomaisten tuotanto- ja työosuuskuntien veronalainen tulo on vapautettu yhteisöverosta. Kyseisillä osuuskunnilla on siis veroetu, jota voittoa tavoittelevat yhteisöt eivät voi vaatia.

- 52 DPR:n nro 601/1973 11 §:stä ilmenee, että pääasioissa kyseessä olevan kaltaista etua ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin vaan se myönnetään käyttäen arviointiperusteena yrityksen oikeudellista muotoa eli sitä, onko se osuuskunta vai ei (ks. vastaavasti em. asia Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomion 136 kohta).
- 53 On vielä täsmennettävä, että tuki voi olla EY 87 artiklan 1 kohdan kannalta valikoiva silloinkin, kun se koskee kokonaista talouden alaa (ks. mm. asia C-75/97, Belgia v. komissio, tuomio 17.6.1999, Kok., s. I-3671, 33 kohta).
- 54 Näin ollen on selvitettävä, voidaanko pääasioissa kyseessä olevan kaltaisilla verovapautuksilla suosia joitakin yrityksiä tai tuotannonaloja verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat yhteisöverojärjestelmällä tavoitellun päämäärän, joka on yhteisöjen voittojen verottaminen, kannalta toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta.
- 55 Tältä osin on huomautettava, että osuuskunnat, joita pääasioissa kyseessä olevat oikeudelliset yksiköt ovat muodoltaan, noudattavat erityisiä toimintaperiaatteita, joiden perusteella ne erottuvat selvästi muista talouden toimijoista. Unionin lainsäätäjä on antaessaan asetuksen N:o 1435/2003 korostanut näitä erityispiirteitä, ja saman on tehnyt komissio osuuskuntien edistämisestä Euroopassa antamassaan tiedonannossa.
- 56 Kyseiset erityispiirteet ilmenevät olennaisilta osiltaan, kuten etenkin mainitun asetuksen kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan, yksilön korostamista koskevassa periaatteessa, joka konkretisoidaan jäsenyyttä, eroamista ja erottamista koskevissa erityissäännöissä. Saman asetuksen kymmenennessä perustelukappaleessa täsmennetään lisäksi, että nettovarallisuus ja rahastot olisi jaettava purkamistilanteessa vastaaviin yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin pyrkivälle toiselle osuuskunnalle.

- 57 Osuuskuntien hallinnoinnista on korostettava, että niitä ei johdeta ulkopuolisten sijoittajien hyväksi. Asetuksen N:o 1435/2003 kahdeksannen ja kymmenennen perustelukappaleen sekä osuuskuntien edistämisestä Euroopassa annetun tiedonannon 1.1 kohdan mukaan osuuskunnan määräysvalta jakautuu osuuskunnassa tasapuolisesti jäsenten kesken, mikä kuvastaa siis ”yksi henkilö, yksi ääni” -sääntöä. Rahastot ja varat ovat näin ollen yhteisiä ja jakamattomia, ja ne on käytettävä jäsenten yhteisten etujen mukaisesti.
- 58 Osuuskuntien toiminnasta on korostettava, että kun otetaan huomioon yksilön etusijalla oleminen, osuuskuntien tavoitteena on, kuten muun muassa asetuksen N:o 1435/2003 kymmenennessä perustelukappaleessa ja osuuskuntien edistämisestä Euroopassa annetun tiedonannon 1.1 kohdassa todetaan, niiden jäsenten, jotka ovat samanaikaisesti käyttäjiä, asiakkaita tai tavarantoimittajia, keskinäinen etu siten, että kukin jäsen hyötyy osuuskunnan toiminnasta siihen antamansa panoksen sekä kyseisen osuuskunnan kanssa harjoittamansa liiketoiminnan mukaisesti.
- 59 Kuten tämän saman tiedonannon 2.2.3 kohdassa on täsmennetty, osuuskunnat eivät myöskään voi tai voivat vain rajoitetusti hyödyntää arvopaperimarkkinoita ja ovat siksi riippuvaisia omasta pääomastaan tai lainarahoituksesta. Tämä tilanne johtuu siitä, että osuuskuntien osuuksia ei noteerata pörssissä ja että ne eivät näin ollen voi olla kaupankäynnin kohteena. Kuten myös asetuksen N:o 1435/2003 kymmenennessä perustelukappaleessa korostetaan, laina- ja osuuspääomalle maksetaan rajoitettua korkoa, minkä johdosta sijoittaminen osuuskuntaan on epäedullisempää.
- 60 Tämän nimenomaisen yhteisötyypin voittomarginaali on siis selvästi pienempi kuin pääomayhtiöiden, jotka voivat sopeutua paremmin markkinoiden vaatimuksiin.
- 61 Osuuskunnille ominaisten erityispiirteiden perusteella on siis todettava, että pääasi-oissa kyseessä olevan kaltaisten tuotanto- ja työosuuskuntien ei lähtökohtaisesti voida katsoa olevan kaupallisten yhtiöiden tilanteeseen verrattavissa olevassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta, kunhan ne toimivat jäsentensä



taloudellisen edun mukaisesti eikä niillä ole kyseisiin jäseniin täysin kaupallista suhdetta vaan erityinen henkilökohtainen suhde, jolle on ominaista jäsenten aktiivinen osallistuminen ja oikeus saada kohtuullinen osuus taloudellisista tuloksista (ks. myös vastaavasti EFTAn valvontaviranomaisen 23.7.2009 antama päätös nro 341/09/COL asiassa 63768, II 2.1.3 kohta).

- 62 Tuotanto- ja työosuuskunnat, joiden ominaisuudet poikkeavat osuuskunnalle luonteenomaisista ominaispiirteistä, eivät näet todellisuudessa pyri keskinäisyyden tavoitteeseen ja ne on siis erotettava osuuskuntien edistämisestä Euroopassa annetussa komission tiedonannossa kuvatun kaltaisesta mallista.
- 63 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä tarkastettava sen ratkaistavina oleville oikeusriidoille ominaisten olosuhteiden kokonaisuuden perusteella, ovatko pääasioissa kyseessä olevat tuotanto- ja työosuuskunnat tämän tuomion 55–62 kohdassa esitettyjen arviointiperusteiden nojalla todellakin yhteisöverovelvoitteen voittoon tavoittelevien yhteisöjen tilanteeseen verrattavissa olevassa tilanteessa.
- 64 Jos kansallinen tuomioistuin tulee siihen lopputulokseen, että edellä olevassa kohdassa esitetty edellytys on täytynyt sen käsiteltävinä olevissa oikeusriidoissa, on vielä määritettävä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, ovatko pääasioissa kyseessä olevan kaltaiset verovapautukset perusteltuja sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, johon ne kuuluvat (ks. vastaavasti em. asia *Adria-Wien Pipeline* ja *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, tuomion 42 kohta).
- 65 Toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla perusteltu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista (ks. em. asia *Portugali v. komissio*, tuomion 81 kohta).

- 66 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on esitettävä seuraavat täsmennykset, jotta se voi ratkaista hyödyllisesti käsiteltävinään olevat oikeusriidat.
- 67 Aluksi on huomautettava unionin tuomioistuimen toistuvasti katsoneen, että valtion toimenpiteitä ei voida jättää katsomatta EY 87 artiklassa tarkoitetuksi tueksi yksinomaan näiden toimenpiteiden tavoitteen perusteella (ks. mm. asia C-487/06 P, *British Aggregates v. komissio*, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10505, 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 68 EY 87 artiklan 1 kohdassa ei nimittäin tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan kyseiset toimenpiteet määritellään niiden vaikutusten perusteella (em. asia *British Aggregates v. komissio*, tuomion 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 69 On myös huomautettava, että toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla perusteltu, mikäli kyseinen toimenpide on suora seuraus mainitun verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietyille verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään luonteenomaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia *Portugali v. komissio*, tuomion 81 kohta).
- 70 Näin ollen verovapautukset, jotka perustuvat sille verotusjärjestelmälle vieraaseen tavoitteeseen, johon vapautukset kuuluvat, eivät voi jäädä EY 87 artiklan 1 kohdasta ilmenevien vaatimusten soveltamisalan ulkopuolelle.
- 71 Kuten yritysten välitöntä verotusta koskevan tiedonannon 25 kohdasta ilmenee, komissio katsoo, että kansallisen verojärjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen voidaan vedota pätevästi sen perustelemiseksi, että osuuskunnat, joiden kaikki voitot jaetaan jäsenten kesken, eivät maksa veroa osuuskunnan tasolla, kun veron maksu on osuuskunnan jäsenten vastuulla.

- 72 Lopuksi, kuten komissio on kirjallisissa huomautuksissaan väittänyt, se katsoo myös, että kansallista toimenpidettä ei voida pätevästi perustella kyseisen verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella silloin, kun sen nojalla on mahdollista vapauttaa verosta voitot, jotka ovat peräisin osuuskuntaan kuulumattomien kolmansien kanssa käydystä kaupasta, tai kun osuuskuntaan kuulumattomille kolmansille maksetut palkkiot on mahdollista vähentää verotuksessa.
- 73 Lisäksi on huolehdittava sen vaatimuksen noudattamisesta, jonka mukaan annetun edun on oltava johdonmukainen paitsi kyseisen verojärjestelmän luonteenomaisten ominaispiirteiden kanssa myös suhteessa kyseisen järjestelmän toteuttamiseen.
- 74 Asianomaisen jäsenvaltion tehtävänä on ottaa käyttöön ja soveltaa sellaisia valvonta- ja tarkastusmenettelyjä, jotka soveltuvat sen varmistamiseen, että osuuskuntien hyväksi käyttöön otetut erityiset verotustoimenpiteet ovat johdonmukaisia verojärjestelmän periaatteiden ja yleisen rakenteen kanssa, ja sen välttämiseen, että taloudelliset yksiköt valitsevat tämän erityisen oikeudellisen muodon pelkästään saadakseen etuja osuuskunnille säädettyjen verojen osalta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, onko kyseinen vaatimus täyttynyt pääasioissa.
- 75 Jotta pääasioissa kyseessä olevan kaltaiset verovapautukset voitaisiin perustella asianomaisen jäsenvaltion verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, on joka tapauksessa vielä huolehdittava siitä, että vapautukset ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia eikä niillä mennä pidemmälle kuin on tarpeellista siinä mielessä, että tavoiteltua oikeutettua tavoitetta ei voitaisi saavuttaa lievemmillä toimenpiteillä.
- 76 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kaikkien näiden tämän tuomion 64–75 kohdassa esitettyjen unionin oikeuden tulkintaa koskevien seikkojen perusteella arvioitava, ovatko pääasioissa kyseessä olevien tuotanto- ja työosuuskuntien hyväksi säädettyt veroedut perusteltuja asianomaisen verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella.

*Edellytykset, jotka koskevat vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja kilpailun vääristymistä*

- 77 EY 87 artiklan 1 kohdassa kielletään tuet, jotka vaikuttavat jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja vääristävät tai uhkaavat vääristää kilpailua.
- 78 Määriteltäessä kansallista toimenpidettä valtiontueksi ei ole tarpeen osoittaa, että kyseinen tuki todellisuudessa vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja että se tosiasiallisesti vääristää kilpailua, vaan on ainoastaan tutkittava, saattaako tämä tuki vaikuttaa tuohon kauppaan ja vääristää kilpailua (asia C-372/97, Italia v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-3679, 44 kohta; asia C-148/04, Unicredito Italiano, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11137, 54 kohta ja em. asia Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomion 140 kohta).
- 79 Erityisesti kun valtion myöntämä tuki vahvistaa yrityksen asemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa muihin, kilpaileviin yrityksiin verrattuna, tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan (ks. mm. em. asia Unicredito Italiano, tuomion 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomion 141 kohta).
- 80 Tältä osin ei ole tarpeen, että tuensaajayritys itse osallistuu jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kun jäsenvaltio myöntää tuen yritykselle, jäsenvaltion sisäinen liiketoiminta voi tämän johdosta pysyä ennallaan tai lisääntyä sillä seurauksella, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yritysten mahdollisuudet päästä tuon jäsenvaltion markkinoille vähentyvät. Lisäksi sellaisen yrityksen vahvistuminen, joka tuohon saakka ei osallistunut jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, voi asettaa sen tilanteeseen, jossa sillä on mahdollisuus päästä toisen jäsenvaltion markkinoille (ks. em. asia Unicredito Italiano, tuomion 58 kohta ja em. asia Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomion 143 kohta).

- 81 Näin ollen on todettava, että pääasioissa kyseessä olevan kaltainen veroetu saattaa vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja vääristää kilpailua EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 82 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin, sellaisina kuin ne on muotoiltu uudelleen tämän tuomion 38 kohdassa, on vastattava siten, että pääasioissa kyseessä olevan kaltaisille tuotanto- ja työosuuskunnille DPR:n nro 601/1973 11 §:ssä olevan kaltaisen kansallisen säännösten perusteella myönnetty verovapautukset ovat EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea vain silloin, kun kaikki kyseisen määräyksen soveltamisedellytykset ovat täyttyneet. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on sen käsiteltävinä olevien oikeusriitojen taustalla olevan kaltaisen tilanteen osalta arvioitava erityisesti asianomaisten verovapautusten valikoivuutta ja niiden mahdollista perustelemista sen kansallisen verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, johon verovapautukset kuuluvat, selvittämällä muun muassa, ovatko pääasioissa kyseessä olevat osuuskunnat itse asiassa voittoa tavoittelevien oikeudellisten yksikköjen muodossa perustettujen muiden toimijoiden tilanteeseen verrattavissa olevassa tilanteessa ja, jos näin todellakin on, onko mainituille osuuskunnille varattu edullisempi verokohtelu yhtäältä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovelletun verojärjestelmän olennaisille periaatteille luonteenomainen ja toisaalta johdonmukaisuutta ja oikeasuhteisuutta koskevien periaatteiden mukainen.

## Oikeudenkäyntikulut

- 83 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

**Pääasioissa kyseessä olevan kaltaisille tuotanto- ja työosuuskunnille veroetuja koskevista säännöksistä 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 601, sellaisena kuin se oli voimassa vuosina 1984–1993, 11 §:ssä olevan kaltaisen kansallisen säännösten perusteella myönnettyt verovapautukset ovat EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtioneutua vain silloin, kun kaikki kyseisen määrärahan soveltamisedellytykset ovat täyttyneet. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on sen käsiteltävinä olevien oikeusriitojen taustalla olevan kaltaisen tilanteen osalta arvioitava erityisesti asianomaisten verovapautusten valikoivuutta ja niiden mahdollista perustelemista sen kansallisen verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, johon verovapautukset kuuluvat, selvittämällä muun muassa, ovatko pääasioissa kyseessä olevat osuuskunnat itse asiassa voittoa tavoittelevien oikeudellisten yksikköjen muodossa perustettujen muiden toimijoiden tilanteeseen verrattavissa olevassa tilanteessa, ja jos näin todellakin on, onko mainituille osuuskunnille varattu edullisempi verokohtelu yhtäältä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovelletun verojärjestelmän olennaisille periaatteille luonteellinen ja toisaalta johdonmukaisuutta ja oikeasuhteisuutta koskevien periaatteiden mukainen.**

Allekirjoitukset