FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT N. JÄÄSKINEN

fremsat den 8. juli 2010[1]

1. Den nationale ret har i disse sager forelagt Domstolen en række spørgsmål, der i det væsentlige vedrører spørgsmålet, om den nationale skatteordning om fritagelse for produktions- og arbejdsandelsselskaber kan kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF[2].

2. De præjudicielle spørgsmål er blevet stillet i forbindelse med tre tvister vedrørende dels den italienske skattemyndigheds afslag på at tildele selskaberne Paint Graphos scarl (herefter »Paint Graphos«) og Adige Carni scrl (under konkurs) (herefter »Adige Carni«) de skattefritagelser, som andelsselskaberne på det tidspunkt var omfattet af i henhold til italiensk lovgivning, dels problematikken vedrørende personbeskatningen af Michele Franchetto, der har bestridt den nationale skattemyndigheds beslutninger vedrørende berigtigelse af hans selvangivelser for 1984-1988.

3. Indledningsvis skal det fremhæves, at de pågældende anmodninger om præjudiciel afgørelse rejser alvorlig tvivl vedrørende formaliteten. Et af de større problemer i denne sag ligger i kontrasten mellem det begrænsede antal oplysninger, der er blevet fremsendt til Domstolen, og omfanget af den problematik, den behandler, eftersom den bl.a. skal undersøge skatteordningen for produktions- og arbejdsandelsselskaber.

4. Såfremt Domstolen alligevel måtte overveje at besvare spørgsmålene, som nødvendigvis må omformuleres, udgør den foreliggende sag en interessant mulighed for at undersøge rækkevidden af begreberne fordel og selektivitet i nationale foranstaltninger vedrørende beskatning af andelsselskaber. Særligt rejses spørgsmålene om anvendelsen af kriteriet om berettigelse på grundlag af det nationale systems iboende logik og undersøgelsen af de muligheder, som den italienske lovgiver har valgt inden for rammerne af det nationale system for direkte beskatning.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Eftersom tvisten i hovedsagen vedrører fortolkningen af et dekret af 29.9.1973, henvises der til EF-traktatens bestemmelser i henhold til den nummerering, der var gældende før ikrafttrædelsen af traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

I — Retsforskrifter

A — *EU-retten*

5. Artikel 87, stk. 3, EF bestemmer følgende:

»Bortset fra de i denne traktat hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

6. Artikel 1 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83, s. 1) har følgende ordlyd:

»I denne forordning forstås ved:

a) »støtte« enhver foranstaltning, der opfylder alle kriterierne i traktatens artikel 92, stk. 1

b) »eksisterende støtte«

i) […] enhver form for støtte, der eksisterede inden traktatens ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden

[…]«

B — *National ret*

7. Det fremgår af sagens brudstykkeagtige oplysninger, at de italienske andelsselskaber på tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen var blevet pålagt dels indkomstskat for juridiske personer (imposta sul reddito delle persone giuridiche, herefter »IRPEG«), dels kommunal indkomstskat (imposta locale sui redditi, herefter »ILOR«). Mellem 1977 og 2004 var den almindelige beskatning af kapitalselskaber [3] i Italien baseret på

3 — I Italien anses andelsselskaber også for kapitalselskaber og ikke personsammenslutninger som i flere af de andre medlemsstaters retssystemer. Oprindeligt, før de specifikke forskrifter, der finder anvendelse på andelsselskaber, blev vedtaget, var et andelsselskab snarere klassificeret som et selskab med varierende kapital. Jf. W. Klingberg, *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, s. 49 og 50.

principippet om en enkelt beskatning, hvilket kom til udtryk ved indførelsen af en ordning med skattegodtgørelse for disse selskabers selskabsdeltagere. Ifølge denne ordning blev et selskabs indtjening beskattet hos selskabet efter den sats, der fandt anvendelse for denne indtjening, men de overskud, der blev udloddet til selskabsdeltagerne/aktionærerne, blev beskattet ved anvendelse af en progressiv skattesats for beskatning af fysiske personers indkomst. Selskabsdeltagerne, der havde ret til et skattefradrag, som svarede til den skat, som selskabet skulle betale, var forpligtet til at indbetale forskellen mellem den sats, der fandt anvendelse for selskabet, og den progressives sats, der fandt anvendelse for deres personbeskatning [4].

8. Det tilføjes, at det følger af sagsakterne, at flere særlige skattebestemmelser, der finder anvendelse på andelsselskaber, er begrundet i gensidighedsprincippet, hvilket har til følge, at udlodningen af udbytte eller midler fra nævnte selskaber til deres selskabsdeltagere begrænses.

9. Dekret nr. 601 fra republikkens præsident af 29. september 1973 om regler vedrørende skattefordele [5] i den udgave, der var i kraft fra 1984 til 1993 (herefter »DPR nr. 601/1973«), fastsatte i artikel 11 med overskriften »Produktions- og arbejdsandelsselskaber« følgende:

»1. Indkomst, der oppebæres af produktions- og arbejdsandelsselskaber samt sammenslutninger heraf, fritages for indkomstskat for juridiske personer og kommunal indkomstskat, såfremt det beløb, der udgøres af det vederlag, der faktisk er blevet overført til de medlemmer, som vedvarende udøver arbejde, herunder de beløb, der er omfattet af stk. 3, ikke udgør mindre end 60 % af det beløb, der udgøres af alle de øvrige omkostninger, med undtagelse af dem, der vedrører råvarer og hjælpematerialer. Såfremt det udbetalte beløb udgør mindre end 60 %, men ikke end 40 % af det beløb, der udgøres af alle de øvrige omkostninger, nedsættes indkomstskatten for juridiske personer og den kommunale indkomstskat til det halve.

2. For produktionsandelsselskaberne finder bestemmelserne i stk. 1 anvendelse under forudsætning af, at medlemmer opfylder alle de betingelser, der er fastsat for medlemmer i arbejdsandelsselskaber i artikel 23 i det af det midlertidige statsoverhoved udstedte lovdekret […] [nr. 1577] af 14. december 1947 med senere ændringer.

3. For at beregne den indkomst, der oppebæres af produktions- og arbejdsandelsselskaber samt sammenslutninger heraf, kan de beløb, der er overført til de lønnede arbejdstagere i form af et tillæg til deres vederlag, fratrækkes i maksimumsbeløbet for almindelige lønninger, forhøjet med 20 %.«

4 — Efter den ordning, der på nuværende tidspunkt finder anvendelse på kapitalselskaber, er disse pålagt selskabsindkomstskat (imposta sul reddito delle societa, herefter »IRES«), som er en forholdsmæssig skat, der anvendes med en fast sats. Selskabsdeltagerne betaler indkomstskat for fysiske personer (imposta sul reddito delle persone fisiche), der er en progressiv skat på det udbytte eller det overskud, der udloddes til disse, idet deres indkomst er skattepligtig fra 40 %. Således indføres en fritagelse på 60 % for selskabsdeltagernes udbytte eller overskud med henblik på at hindre en kædebeskatning.

5 — Det almindelige tillæg til GURI nr. 268 af 16.10.1973, s. 3.

10. Artikel 14 med overskriften »Betingelser for fordelenes anvendelse« i DPR nr. 601/1973 havde følgende ordlyd:

»1. De skattefordele, der er fastsat i dette afsnit, finder anvendelse på andelsselskaber og sammenslutninger heraf, som reguleres af de gensidighedsprincipper, der er fastsat i den statslige lovgivning, og som er opført i præfekturregistrene eller i andelsselskabets almindelige fortegnelse.

2. De krav, der beskriver det gensidige formål, anses for at være opfyldt, såfremt de betingelser, der er fastsat i artikel 26 i det af det midlertidige statsoverhoved udstedte lovdekret nr. 1577 af 14. december 1947, med senere ændringer, udtrykkeligt er fastsat i vedtægterne uden mulighed for undtagelser, og såfremt disse betingelser faktisk er blevet konstateret i løbet af skatteperioden og i de fem forudgående år, eller i givet fald i det tidsrum, der er forløbet siden godkendelse af vedtægterne, såfremt det ikke udgør fem år.

3. Det er skattemyndigheden i samråd med Arbejdsministeriet eller de øvrige tilsynsorganer, der kontrollerer betingelserne for skattefordelenes anvendelse.«

II — De faktiske omstændigheder i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

A — *Sag C-78/08*

11. Efter de af Guardia di Finanza gennemførte kontroller meddelte skattemyndigheden i byen Matera Paint Graphos, der er et italiensk andelsselskab, en skatteansættelse, hvorved indkomsten for 1993 blev ændret for så vidt angår IRPEG og ILOR. Skattemyndigheden meddelte i samme skrivelse nævnte selskab afslag på fritagelse for betaling af skat i henhold til artikel 11, 12 og 14 i DPR nr. 601/1973. Efter en række sager anlagt både af Paint Graphos og af Ministero dell'Economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate verserer sagen nu for den forelæggende ret.

B — *Sag C-79/08*

12. Skattemyndigheden i Rovigo gav ved skatteansættelse af 8. juni 1999 Adige Carni, der er et italiensk andelsselskab, meddelelse om, at det ikke længere var berettiget til de i artikel 10 ff. i DPR nr. 601/1973 omhandlede skattefordele, at selskabets skattepligtige indkomst for 1993 blev forhøjet, og om den

heraf følgende forhøjelse af IRPEG og ILOR. Skattemyndigheden bestred bl.a. udstedelsen af fakturaer for subjektivt set ikke-eksisterende transaktioner, hvorfor et tilsvarende beløb blev anset for at udgøre en indkomst, og da beløbet i øvrigt ikke var bogført som indkomst af Adige Carni, antog skattemyndigheden, at det i strid med artikel 11 i DPR nr. 601/1973 var blevet udloddet til medlemmerne. Efter en række sager iværksatte Adige Carni en kassationssanke, idet selskabet bl.a. påberåbte sig, at beslutningen om at meddele det afslag på skattefritagelse ikke eller kun i utilstrækkelig grad var begrundet.

C — *Sag C-80/08*

13. Skattemyndigheden i Monfalcone ændrede den selvangivelse, som Michele Fanchetto havde indleveret for årene 1984-1986, med den begrundelse, at han som andelshaver i det italienske andelsselskab Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., der opdrættede og solgte bløddyr, havde ageret selvstændigt på markedet, mens andelsselskabet, i hvis navn der blev udstedt såvel købs- som salgsfakturaer, ved ethvert salg modtog en kommission for hver leveret tjenesteydelse og udloddede pristillægget til andelshaverne, i stedet for at henføre det til selskabets reserver oprettet med henblik herpå.

14. Ministero delle Finanze har iværksat en kassationsanke for at få annulleret afgørelsen fra Commissione tributaria centrale, som uden at foretage en prøvelse af de argumenter, der er gjort gældende af Michele Franchetto, fandt, at der ikke kunne gives andelsselskabet afslag på adgang til skattefritagelse uden, at der forinden var blevet indhentet en udtalelse fra arbejdsministeriet. Ministero delle Finanze har bl.a. anført, at der er sket en tilsidesættelse af artikel 14 i DPR nr. 601/1973, henset til, at skatteansættelsen var rettet til andelsselskabsdeltageren og ikke til selve andelsselskabet, hvorfor en udtalelse fra arbejdsministeriet ikke var nødvendig.

D — *De præjudicielle spørgsmål*

15. Ifølge Corte suprema di cassazione (Italien) skal det med henblik på at undersøge foreneligheden mellem EU-retten og de skattefordele, som andelsselskaberne nyder godt af i forhold til de selskaber, der drives med vinding for øje, afgøres, om den omstændighed, at de pågældende erhvervsdrivende har opnået skattebesparelser, udgør ulovlig statsstøtte, som på grund af den direkte virkning af artikel 88, stk. 3, EF indebærer en forpligtelse for de nationale myndigheder — herunder retsinstanserne — til at undlade at anvende den pågældende nationale ordning og en forpligtelse til at kræve tilbagebetaling af den modtagne støtte. Den forelæggende ret overvejer ligeledes, om anvendelsen af andelsselskabsformen udgør et retsmisbrug.

16. Under disse omstændigheder har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er bestemmelserne om skattefordele for andelsselskaber i artikel 10, 11, 12, 13 og 14 i [DPR nr. 601/1973] forenelige med konkurrencereglerne, og må de anses for at udgøre statsstøtte i artikel 87 EF's forstand, navnlig henset til det ineffektive kontrol- og håndhævelsessystem i [det af det midlertidige statsoverhoved udstedte lovdekret] nr. 1577 [af 14.12.1947]?

2) Kan de omtvistede foranstaltninger om skattefordele, ved fastlæggelsen af, om de udgør statsstøtte, anses for proportionelle, henset til formålet med selskabet? Kan proportionalitetsbedømmelsen — ud over den enkelte foranstaltning — også omhandle de fordele i deres helhed, som er et resultat af disse foranstaltninger og den deraf følgende fordrejning af konkurrencen?

3) Med henblik på besvarelsen af de ovenstående spørgsmål skal det bemærkes, at kontrolsystemet er blevet yderligere forringet som følge af den ændring af den selskabsretlige lovgivning, der følger af lov nr. 311/2004, navnlig hvad angår andelsselskaber med særlig, og ikke fuldstændig, gensidighed.

4) Kan anvendelsen af andelsselskabsformen, selv i andre tilfælde end svig og bedrag, anses for at udgøre retsmisbrug, når denne selskabsform udelukkende og hovedsageligt anvendes med henblik på at opnå en skattebesparelse, uanset om de omhandlede foranstaltninger anses for at udgøre statsstøtte?«

III — Retsforhandlingerne for Domstolen

17. Den præjudicielle anmodning blev registreret på Domstolens Justitskontor den 25. februar 2008.

18. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af Paint Graphos og Adige Carni, af den italienske, spanske og franske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber.

19. Paint Graphos, Adige Carni, Michele Franchetto, den italienske, spanske og franske regering, Kommissionen samt

EFTA-Tilsynsmyndigheden deltog i det retsmøde, der blev afholdt den 11. marts 2010 [6].

IV — Formaliteten med hensyn til de præjudicielle spørgsmål

A — *Parternes bemærkninger*

20. Paint Graphos og Adige Carni samt den italienske regering har foreslået Domstolen at afvise de præjudicielle spørgsmål. Ifølge Kommissionen bør Domstolen fastslå, at den ikke har kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret.

21. Dette ræsonnement hviler på den omstændighed, at der dels ikke er tilstrækkelige angivelser for så vidt angår hovedsagernes faktiske og retlige ramme, dels ikke foreligger klare begrundelser vedrørende de stillede spørgsmåls relevans. Parterne har rejst tvivl om anvendeligheden af Domstolens svar ved løsningen af tvisterne i hovedsagen ved at henvise til, at de spørgsmål, der er rettet til Domstolen, er forhastede, hypotetiske eller endog fiktive.

22. Ifølge Kommissionen samt den italienske og den spanske regering skal de tre første spørgsmål under alle omstændigheder afvises, idet de henviser til nationale bestemmelser, der ikke finder anvendelse i forbindelse med tvisterne i hovedsagen. Det samme gør sig ifølge Kommissionen gældende vedrørende det fjerde spørgsmål med den begrundelse, at spørgsmålet om adfærd, hvorved det tilsigtes at opnå fordele i henhold til fællesskabsretten, ikke er aktuelt, da fordelene i den foreliggende sag alene følger af national ret, og at det fællesskabsretlige princip om retsmisbrug således ikke finder anvendelse.

23. Endelig er problematikken om Kommissionens eksklusive kompetence til at udtale sig om, hvorvidt en støtte er forenelig med fællesmarkedet, blevet rejst. Det andet spørgsmål skal således ifølge Kommissionen ligeledes afvises.

B — *Bedømmelse af formaliteten vedrørende de forelagte spørgsmål*

24. Indledningsvis bemærkes det, at de præjudicielle sager, der er forelagt for Domstolen i forbindelse med den foreliggende sag, rejser betydelige problemer for så vidt angår formaliteten.

25. For det første fremgår hverken detaljerne i den nationale ordning eller de faktiske omstændigheder af tvisterne i hovedsagen af forelæggelsesbeslutningernes kortfattede

6 — Parterne blev i et bilag til indkaldelsen til retsmødet opfordret til at fokusere på spørgsmålet, om — og i givet fald på hvilke betingelser — skattelettelser som de pågældende i hovedsagen vil kunne udgøre statsstøtte efter artikel 87, stk. 1, EF. Et spørgsmål vedrørende sagens punkt om eksisterende støtte blev ligeledes tilstillet den italienske regering.

formulering. Den nationale rets angivelser og de forskellige forhold, som de parter, der har indgivet skriftlige indlæg, har tilført sagens akter, giver snarere en følelse af forvirring for så vidt angår indholdet af den nationale lovgivning på området. Desuden har Domstolen ikke fået forelagt nøjagtige oplysninger vedrørende beskatningen af andre selskabsformer end andelsselskaberne, selv om disse oplysninger er uundværlige med henblik på at vurdere sammenligneligheden af situationer, der er uløseligt forbundet med begreberne fordel og selektivitet, hvilke forhold er afgørende for begrebet statsstøtte.

26. For det andet synes tilstedeværelsen af en forbindelse mellem EU-retten og sagerne for den forelæggende ret endnu mere usikker. Henset til genstanden for og arten af tvisterne i hovedsagerne, er det vanskeligt at se, hvordan Domstolens besvarelse af spørgsmålene vil kunne være til nogen nytte for afgørelsen af tvisterne for den forelæggende ret. Disse sager vedrører nemlig gyldigheden af de kontroller, der er gennemført af skattemyndighederne, mens spørgsmålene vedrører en mulig kvalificering af skattefordelene i forhold til artikel 87 EF. Det bemærkes i øvrigt, at Paint Graphos har præciseret, at de verserende sager vedrører bestemmelser om kontrol af indkomst og ikke skattesatsernes art eller forenelighed med fællesskabsrettens bestemmelser.

27. Det skal i øvrigt for så vidt angår Michele Franchettos tilfælde fastslås, at genstanden for den pågældende tvist heller ikke omhandler beskatningen af det pågældende andelsselskab, men beskatningen af Michele Franchetto personligt. I modsætning til ordlyden af den præjudicielle forelæggelse synes det andelsselskab, i hvilket Michele Franchetto har været selskabsdeltager, heller ikke at have været et arbejdsandelsselskab, som er omfattet af artikel 11 i DPR nr. 601/1973, men et andelsselskab for kystfiskeri, som reguleres af artikel 10 i nævnte DPR, der er en bestemmelse, hvis rækkevidde ikke er tydeliggjort af den forelæggende ret.

28. For det tredje overvejer den forelæggende ret problematikken vedrørende de nationale foranstaltningers proportionalitet, henset til de formål med andelsselskabet, der synes at være fastlagt i den nationale retsorden. Gennemgangen af de kriterier, der vedrører afvejningen af de interesser, der er beskyttet af de nationale skatteforanstaltninger, og konkurrenceforvridningerne, vedrører undersøgelsen af mulig statsstøttes forenelighed med fællesmarkedet.

29. For så vidt angår det tredje spørgsmål udgør dette for det fjerde snarere en overvejelse eller en bemærkning, der ikke kan behandles som et selvstændigt spørgsmål.

30. Endelig skal det bemærkes, at det fjerde forelagte spørgsmål udelukkende er omfattet af national lovgivning, og Domstolen har følgelig ikke kompetence til at svare herpå. Den forelæggende ret spørger nemlig om forbindelsen mellem anvendelsen af andelsselskabsformen og opnåelsen af en skattebesparelse.

31. Henset til de således identificerede vanskeligheder, er det tilstrækkeligt at bemærke, at Domstolen ifølge fast retspraksis kan afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål [7].

32. Den forelæggende ret er nemlig forpligtet til at angive de nøjagtige grunde, der har fået den til at stille spørgsmål om fortolkningen og gyldigheden af visse bestemmelser i EU-retten. Domstolen har således fastslået, at det er nødvendigt, at den nationale ret i det mindste i et vist omfang angiver grundene til udvælgelsen af de fællesskabsbestemmelser, som den ønsker fortolket eller vurderet gyldigheden af, og til sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse i sagen [8].

33. Domstolen er i øvrigt ikke kompetent til at træffe afgørelse om en national foranstaltnings forenelighed med EU-retten [9]. Domstolen kan heller ikke tage stilling til foreneligheden af en statsstøtte eller en støtteordning med fællesmarkedet, idet Europa-Kommissionen under forbehold af Domstolens prøvelsesret er enekompetent ved vurderingen af denne forenelighed [10]. Domstolen har heller ikke kompetence til at bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen eller til at anvende EU-reglerne på nationale foranstaltninger eller forhold, idet disse spørgsmål udelukkende henhører under den nationale rets kompetence [11].

34. På baggrund af det anførte bør de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, således afvises i deres helhed.

35. Såfremt Domstolen alligevel vurderer, at den ikke kan følge et så drastisk forslag, foreslår jeg at koncentrere analysen om det første præjudicielle spørgsmål.

36. Det synes i den forbindelse, at Corte suprema di cassazione lægger en hypotese til grund, hvorefter de pågældende andelsselskaber, selv hvis de havde ret til skattefritagelse, ikke kunne blive omfattet af de pågældende fordele, eftersom disse udgjorde ulovlig statsstøtte.

7 — Dom af 16.7.1992, sag C-343/90, Lourenço Dias, Sml. I, s. 4673, præmis 20, og af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, Sml. I, s. 11049, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis.

8 — Dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 52.

9 — Jf. bl.a. dom af 26.1.2010, sag C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Sml. I, s. 635, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

10 — Jf. dom af 23.6.2006, sag C-237/04, Enirisorse, Sml. I, s. 2843, præmis 23.

11 — Jf. dom af 30.3.2006, sag C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Sml. I, s. 2941, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis.

37. Den nationale ret tilsigter således med sin præjudicielle forelæggelse og navnlig med sit første spørgsmål at forlægge Domstolen analysen af spørgsmålet, om bestemmelserne i den nationale skatteordning vedrørende andelsselskaberne er forenelig med EU-retten. Den nationale ret fremlægger i den forbindelse lange fremstillinger om udviklingen af italienske skatteret på området, som i stort omfang ikke finder anvendelse på tvisterne i hovedsagen, og henviser ligeledes både til Domstolens praksis og til forskellige meddelelser fra Kommissionen vedrørende anvendelsen af statsstøttereglerne på nationale skatteforanstaltninger.

38. Selv om Domstolen i medfør af artikel 234 EF ikke har kompetence til at træffe præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af bestemmelser i national ret [12], er den beføjet til at forsyne den forelæggende ret med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som gør det muligt for den nationale ret at vurdere foreneligheden af en national foranstaltning med EU-retten med henblik på bedømmelsen af den sag, der er indbragt for den [13]. På området for statsstøtte kan Domstolen navnlig give den forelæggende ret en fortolkning, som gør det muligt for den at afgøre, om en national foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte i EU-retlig forstand [14].

39. Henset til de retlige og faktiske forhold, der er fremlagt af den forelæggende ret, forekommer det mig i den foreliggende sag rimeligt at lægge til grund, at Domstolen råder over et minimum af oplysninger med henblik på at træffe delvis afgørelse vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse, idet det første forelagte spørgsmål omformuleres [15], således at Domstolen udtaler sig om kriterierne for begrebet statsstøtte i forhold til den pågældende skatteordning. Efter denne undersøgelse og på grundlag af oplysningerne fra Domstolen tilkommer det den forelæggende ret at afgøre, om den eventuelle skattefordel for andelsselskaber kan udgøre statsstøtte efter artikel 87, stk. 1, EF.

40. Inden for rammerne af denne omformulering må man i øvrigt begrænse sig til de nationale bestemmelser, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagen. Eftersom retten i de tre forelæggelseskendelser bekræfter, at det drejer sig om produktions- og arbejdsandelsselskaber, foreslår jeg således at begrænse analysen af det første præjudicielle spørgsmål til artikel 11 i DPR nr. 601/1973.

41. Endelig bemærkes det, at Domstolen udtrykkeligt har fastslået, at de nationale domstole, ligesom Kommissionen, har beføjelse

12 — Dom af 26.9.1996, sag C-341/94, Allain, Sml. I, s. 4631, præmis 11.

13 — Jf. Enirisorse-dommen, præmis 24, og dommen i sagen Transportes Urbanos y Servicios Generales, præmis 23.

14 — Jf. dom af 10.6.2010, sag C-140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

15 — Dom af 8.3.2007, sag C-45/06, Campina, Sml. I, s. 2089, præmis 30, af 23.9.2008, sag C-427/06, Bartsch, Sml. I, s. 7245, præmis 31, og af 5.3.2009, sag C-350/07, Kattner Stahlbau, Sml. I, s. 1513, præmis 24.

til at fortolke begrebet statsstøtte [16]. Eftersom en tvivl vedrørende fortolkningen af dette begreb forekommer hos den nationale domstol, er denne berettiget til at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse. Samarbejdet mellem de nationale domstole og Domstolen må dog ikke føre til, at ligevægten mellem de kompetencer, der er tillagt EU's institutioner, forstyrres. Den nationale domstols rolle på området for undersøgelse af forenelighed forbliver accessorisk i forhold til Kommissionens handlingsområde.

V — Indledende bemærkninger om andelsselskaberne

A — *Om andelsselskabernes særtræk og deres skattemæssige behandling*

42. Andelsselskaberne er sammenslutninger af fysiske eller juridiske personer, der er tillagt en stærk intuitu personae, hvis virksomhed er baseret på særlige principper, herunder princippet om demokratisk ledelsesstruktur og styring og udlodning af et regnskabsårs overskud på lige vilkår [17].

43. Andelsselskabernes særlige udformning beskrives med begrebet gensidig fordel, der kan opnås ved hjælp af to særskilte fremgangsmåder, nemlig den vedrørende umiddelbar fordel eller den vedrørende udskudt fordel, dvs. godtgørelse. I andelsselskaberne er det desuden muligt at skelne mellem den indkomst, der er indtjent ved aktiviteten med selskabsdeltagerne, og den, der er indtjent ved samhandelen med tredjemænd [18].

44. I forbindelse med andelsselskabets aktiviteter med selskabsdeltagerne fordeles indkomsterne mellem selskabsdeltagerne i to faser. Den umiddelbare fordel opnås ved en udbetaling i forhold til den betalte pris eller gennem et nedslag, der anvendes på selskabsdeltagernes erhvervelse af et gode. Den udskudte fordel opnås ved hjælp af en godtgørelse, som udgør et beløb, der med jævne mellemrum udbetales af selskabet til selskabsdeltagerne i forhold til deres forbindelse til andelsselskabet og den tegnede kapital.

45. Den skatteordning, der er fastlagt for andelsselskaberne, er strengt forbundet med deres kapitalstruktur og med det økonomiske system, der ligger til grund herfor. Det er

16 — Dom af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike & Weinlig, Sml. s. 595, præmis 14, af 21.11.1991, sag C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires og Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Sml. I, s. 5505, præmis 10, af 11.7.1996, sag C-39/94, SFEI m.fl., Sml. I, s. 3547, præmis 49, og af 5.10.2006, sag C-368/04, Transalpine Ölleitung in Österreich, Sml. I, s. 9957, præmis 39.

17 — C. Cathiard, »La société coopérative européenne«, *La semaine juridique. Entreprise et affaires.* nr. 1, 2009, s. 34-50.

18 — A. Bassi, *Le società cooperative*, UTET, Torino, 1995, s. 30.

således muligt at udlede heraf, at disse selskaber fungerer inden for en selvstændig retlig og økonomisk ramme.

46. Det indviklede spørgsmål om den skattemæssige behandling af andelsselskabers indkomster belyses af de mange forskellige løsninger, der er vedtaget i de forskellige medlemsstater [19]. Det bemærkes således i den retsvidenskabelige litteratur, at denne skattemæssige »forskelligartethed« afspejler deres civilretlige »forskelligartethed« og synes at være nødvendig med henblik på at nå de mål, der til trods for den konkurrencemæssige udvikling, som andelsselskaberne har været udsat for, forbliver adskilt i forhold til de selskaber, der drives med vinding for øje [20].

47. I visse nationale ordninger anvendes de almindelige regler for beskatning af selskaber således på andelsselskaberne [21]. Andre medlemsstater anvender en fritagelsesmetode, som dels udtrykkes via ordningen om »gennemsigtighed«, som er baseret på, at selskabsdeltagerne beskattes af den indtjening, der er opnået af andelsselskabet, dels ved fritagelse udelukkende af indtjening fra aktiviteter, der er foretaget med selskabsdeltagerne, som er forpligtet til personligt at betale skatten på de udloddede indtægter [22]. Visse nationale ordninger gør det muligt at fradrage godtgørelsen i beskatningsgrundlaget [23]. Endelig er der muligheden for at behandle det overskud, der udloddes til selskabsdeltagerne, som dividende, idet der anvendes en lavere skattesats herpå [24].

48. Ofte er beskatningen af andelsselskaber forbundet med en forpligtelse for dem til at udvise en særlig adfærd. Såfremt denne betingelse ikke overholdes, udsættes de for væsentlige skattemæssige følger. Det er således ikke altid muligt at fastlægge forskellene mellem de principper, der regulerer beskatningen af andelsselskaber, sammenlignet med beskatningen af kapitalselskaber i almindelighed med henblik på at fastslå, om disse forskelle er baseret på formålet om at begunstige andelsselskaberne eller på deres særlige art [25].

49. I Italien udviklede produktions- og arbejdsandelsselskaberne sig dels som en form for samarbejde mellem håndværkere — det første i 1855 mellem glasfabrikanterne i

19 — For en fremstilling vedrørende beskatningen af andelsselskaber i EU 12 medlemsstaterne, se B. Stracke, *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union,* Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — R. Lolli, »Social Cooperatives in the Context of Recent italian Regulation«, *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxembourg, 2009, s. 89.

21 — M.P. Alguacil Marí, »Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato«, *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), s. 51-79. Forfatteren placerer Irland og størstedelen af andelsselskaberne i Østrig og Grækenland i denne gruppe.

22 — M.P. Alguacil Marí, op.cit., anfører i denne kategori bl.a. Den Portugisiske Republik for så vidt angår forbrugerandelsselskaberne, Forbundsrepublikken Tyskland og Den Hellenske Republik for så vidt angår landbrugsandelsselskaberne og Den Italienske Republik for så vidt angår landbrugs- og fiskeriandelsselskaberne.

23 — M.P. Alguacil Marí, op.cit., anfører bl.a. Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Danmark, Republikken Finland og Det Forende Kongerige Storbritannien og Nordirland.

24 — M.P. Alguacil Marí, op.cit., anfører i denne gruppe bl.a. Den Portugisiske Republik og Kongeriget Spanien.

25 — Jf. L. Mannio, *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, s. 73.

Altare — dels som en form for organisation, der omfattede ufaglærte arbejdstagere. Sidstnævnte blev skabt — den første i 1883 i Ravenna — med henblik på at forbedre adgangen til beskæftigelse for de selskabsdeltagere, der var udsat for strukturel eller sæsonbetinget arbejdsløshed oprindeligt navnlig i forbindelse med bygge- og anlægsarbejde, men senere i forbindelse med meget forskellige aktiviteter. Det bemærkes i den forbindelse, at der i Italien findes en adskillelse mellem de produktions- og arbejdsandelsselskaber, der er beskæftiget inden for landbrugssektoren eller endog fiskerisektoren, og de øvrige produktions- og arbejdsandelsselskaber [26].

50. Det følger i den foreliggende sag af forlæggelsesbeslutningen, at andelsselskaberne for så vidt angår de bestemmelser, der i den italienske retsorden fandt anvendelse på tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen, blev begunstiget af fuldstændige eller delvise skattefritagelser, der udgjorde en samlet skatteordning med henblik på at opfylde et særligt økonomisk formål, som anerkendes i artikel 45 i den italienske forfatning på grund af andelsselskabets sociale funktion og gensidige karakter.

51. Det skal bemærkes, at kvaliteterne vedrørende gensidighed i henhold til artikel 26 i det af det midlertidige statsoverhoved udstedte lovdekret nr. 1577 af 14. december 1947 (herefter »Basevi-loven«) blev anset for opfyldt, så snart der blandt andelsselskabets vedtægter fandtes følgende bestemmelser. For det første forbud mod udlodning af udbytte, der er højere end den sats for lovbestemt rente, som finder anvendelse på faktisk overført kapital, for det andet forbud mod udlodning af den økonomiske reserve til selskabsdeltagerne i selskabets levetid, og for det tredje overførsel af hele formuen med fradrag af den indskudte kapital og eventuelt udbytte til et almennyttigt formål af gensidig art i tilfælde af selskabets opløsning.

52. Produktions- og arbejdsandelsselskaberne er, således som den forelæggende ret fremhæver det, kendetegnet ved den selskabsdeltagende erhvervsdrivende eller lønmodtagers rolle. I tilfældet med sådanne andelsselskaber som dem, der foreligger i denne sag, udøver medlemmerne deres egen professionelle aktivitet inden for andelsselskabet, og den overskydende indtægt, der hidrører fra deres arbejde, kan videreudloddes som supplement til vederlaget [27].

53. Ifølge de oplysninger, der er fremlagt af de parter, som har afgivet indlæg i sagen, fastsættes beskatningsgrundlaget for et andelsselskab på den samme måde som

26 — Om produktions- og arbejdsandelsselskabernes historie i Italien, se W. Klingberg, op.cit., s. 21-27. Den lovgivning, der blev vedtaget i 1911, fastsatte en særlig ordning vedrørende udlodningen af overskud for de produktions- og arbejdsandelsselskaber, der ønskede at deltage i de offentlige arbejder. Ibidem s. 123 og 124.

27 — Ifølge Stracke er formålet med de typiske produktions- og arbejdsandelsselskaber i de sydeuropæiske medlemsstater at forbedre andelshavernes adgang til beskæftigelse. Deres særlige skattemæssige behandling har til formål at fremme disse andelsselskabers holdbarhed ved oparbejdningen af fælles andelskapital. Jf. B. Stracke, op.cit., s. 46.

beskatningsgrundlaget for et selskab, der ikke er et andelsselskab. Det drejer sig i princippet om en sats for det samlede nettooverskud, der følger af virksomhedens drift. Det skal tilføjes, at det fremgår af sagsakterne, at alle selskaberne har ret til at trække udbetalt vederlag fra i deres skattepligtige indkomst.

54. Endelig skal det bemærkes, at parterne ud over den problematik, der er rejst i den præjudicielle forelæggelse, har drøftet beskatningen af andelsselskaber i et videre perspektiv end det, der vedrører de skattefritagelser, som fremgår af artikel 11 i DPR nr. 601/1973. Navnlig forekommer det mig, at Kommissionen under retsmødet havde skiftet holdning i forhold til dens skriftlige indlæg, idet den rejste spørgsmålet vedrørende den i henhold til italiensk ret manglende beskatning af andelsselskabers økonomiske reserver, der ikke kan deles.

55. I den forbindelse finder jeg, at dette spørgsmål for så vidt angår produktions- og arbejdsandelsselskaberne kun kan spille en rolle, for så vidt som det berørte andelsselskab ikke har været omfattet af de pågældende skattefritagelser i hovedsagen. Formålet med Domstolens vurdering bør efter min mening begrænses til spørgsmålet, om de skattefritagelser, der er omhandlet i artikel 11 i DPR nr. 601/1973 for produktions- og arbejdsandelsselskaberne, kan opfylde kriterierne for begrebet statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF.

B — *Artikel 11 i DPR nr. 601/1973*

56. Ifølge artikel 11, stk. 1, i DPR nr. 601/1973 tildeles skattefritagelsen for indkomst til selskaber, når vederlaget ikke er mindre end 60 % af det samlede beløb for alle de øvrige omkostninger, med undtagelse af dem, der vedrører råvarer og hjælpematerialer. En sådan skattefritagelse forudsætter således, at det er muligt at fastslå forholdet mellem selskabsdeltagernes arbejdsbidrag og de øvrige produktionsfaktorer — såsom kapitalen og arbejde udført af tredjemand — herunder generalomkostninger og omkostninger til varer og udstyr. Fastlæggelsen af et sådant parameter gør det muligt at foretage kontrol med de faktisk overførte vederlag og det samlede beløb for alle de øvrige omkostninger, der afholdes af andelsselskabet [28]. Såfremt vederlaget befinder sig mellem 60 % og 40 %, nedsættes de nævnte skatter til det halve [29].

57. Den skattelettelse, der er fastsat i artikel 11, stk. 1, i DPR nr. 601/1973, finder i øvrigt kun anvendelse, når selskaberne opfylder de betingelser, der fremgår af artikel 23 i ovennævnte Basevi-lov.

28 — G. Stillitani, »La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolaziono fiscali«, *Sistema Leggi d'Italia,* Dottrina, 2008. Jf. også B. Stracke, op.cit., s. 180 og 181.

29 — Matematisk svarer dette til en skattefritagelse på 50 % af indkomsten.

58. Artikel 11, stk. 3, i DPR nr. 601/1973 fastsætter et fradrag i selskabets indkomst af beløb, der er blevet overført til de lønnede medlemmer som supplement til deres løn inden for grænsen for den gældende sats for lønmodtagere, forhøjet med 20 %, eftersom disse beløb kan sidestilles med godtgørelser, dvs. de forskellige gensidige fordele, der tilkommer selskabsdeltagerne. I den italienske retsvidenskabelige litteratur er det således blevet bemærket, at dette fradrag ikke indebærer en undtagelse i forhold til det almindelige system for beskatning af selskaber og erhvervsdrivende enheder [30].

59. Nævnte bestemmelse indfører efter min opfattelse en begrænsning af muligheden for at udlodde andelsselskabets overskud til selskabsdeltagerne i form af supplement til vederlag, der kan trækkes fra selskabets skattepligtige indkomst.

60. Selskabsdeltageren modtager, således som den italienske regering har præciseret under retsmødet, et vederlag for det arbejde, der er udført for selskabet, og denne indkomst er underlagt progressiv indkomstskat. De beløb, der er overført til medlemmerne som supplement til vederlaget, er genstand for et fradrag i skatten som indkomst, der kan sidestilles med indkomst for lønarbejde. Denne indkomst beskattes nemlig hos den selskabsdeltagende arbejdstager [31].

30 — F. Pistoleri, »Le agevolazioni fiscali per le cooperative«, *TributImpresa* nr. 3/2005.

31 — Det fremgår af artikel 50 i lovbekendtgørelse om direkte skatter (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917), at de modtagne godtgørelser mellem de gældende lønningsgrænser forhøjet med 20 % for arbejdstagere, der er medlemmer af produktions- og arbejdsandelsselskaber, kan sidestilles med indkomst for et arbejde.

VI — Om en skatteordnings kvalificering som statsstøtte

A — *Om de almindelige kriterier for begrebet statsstøtte*

61. Begrebet statsstøtte efter artikel 87, stk. 1, EF omfatter ikke blot positive ydelser, såsom tilskud, men ligeledes indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger [32].

62. Det følger heraf, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en skattefritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, udgør en statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 87, stk. 1, EF [33].

32 — Dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 38, af 20.11.2003, sag C-126/01, GEMO, Sml. I, s. 13769, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, af 15.7.2004, sag C-501/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 6717, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis, af 15.12.2005, sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 10901, præmis 77, og af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, Sml. I, s. 5479, præmis 86.

33 — Dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 14, og dommen i sagen Italien mod Kommissionen, præmis 78.

63. For så vidt angår andelsselskaber mener nogle medlemsstater, heriblandt Den Italienske Republik, således som det fremgår af Kommissionens meddelelse af 23. februar 2004 [34], at de begrænsninger, der på grund af deres særlige natur er en iboende egenskab hos andelsselskaberne, berettiger til særlige skatteregler. Kommissionen har således opfordret medlemsstaterne til at overholde princippet om, at beskyttelse eller fordele, der ydes en bestemt virksomhedsform, skal stå i rimeligt forhold til de lovgivningsmæssige restriktioner, sociale forbedringer eller begrænsninger, der er indbygget i denne form, og ikke bør føre til illoyal konkurrence.

64. Domstolen har gentagne gange fastslået, at statslige indgrebs formål ikke uden videre kan medføre, at de falder uden for begrebet statsstøtte i artikel 87 EF [35]. Artikel 87, stk. 1, EF sondrer ikke ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men bestemmelsen definerer disse i kraft af deres virkninger [36].

65. Denne enkle tilgang giver anledning til vanskeligheder i forbindelse med beskatningen af virksomheder, der har forskellige retlige former. For så vidt angår små eller mellemstore virksomheder kan aktiviteter, der nærmest er sammenlignelige, udøves i form af et personselskab [37], et kapitalselskab, der drives med vinding for øje [38], et andelsselskab eller selv inden for rammerne af en personligt drevet virksomhed, der ikke udgør en juridisk person.

66. Det skal i den forbindelse bemærkes, at selv om karakteren af virksomhedernes retlige former medlemsstaterne imellem i vid udstrækning er sammenlignelige, forekommer der væsentlige forskelle bl.a. vedrørende begrebet juridisk person, eller endog virksomhedernes retsevne [39].

67. Beskatningen af forskellige retlige former kan baseres på det klassiske princip om dobbeltbeskatning, i hvilket tilfælde den indkomst, der frembringes af den økonomiske aktivitet, beskattes hos virksomheden og hos ejeren. I enkeltbeskatningsordningerne beskattes enhver indkomst fra en sådan aktivitet derimod enten hos virksomheden, og den indkomst, der udloddes til selskabsdeltagerne, er fritaget fra skat, eller hos selskabsdeltageren,

34 — Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet, det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg og Regionsudvalget om fremme af andelsselskaber i Europa (KOM(2004) 18 endelig udg.).

35 — Dom af 22.12.2008, sag C-487/06 P, British Aggregates mod Kommissionen, Sml. I, s. 10505, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis).

36 — Dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 85.

37 — Interessentskab, kommanditselskab.

38 — Selskab med begrænset hæftelse eller aktieselskab.

39 — Italiensk ret synes at skelne mellem »soggettività giuridica« og »personalità giuridica«. Jf. P.P. Magrini, *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, s. 8.

idet virksomheden ikke pålægges skatten. Der findes naturligvis flere varianter, der forener bestemte aspekter af disse modeller.

68. Ved identifikationen af nøglebegreberne, som er fordel og selektivitet i sammenhæng med de valg, som den nationale lovgiver har truffet ved at vedtage de skatteretlige bestemmelser, findes der således en vis fare for tilsyneladende begrebsmæssig klarhed, der i virkeligheden kan gøre undersøgelsen af den pågældende problematik mere uklar.

69. Det skal navnlig tilføjes, at den omstændighed, at der foreligger en begrundelse vedrørende skatteordningens art eller opbygning, forekommer mig at være relevant for så vidt angår undersøgelsen af både begrebet fordel og begrebet selektivitet.

70. I begge tilfælde drejer det sig nemlig om undersøgelsen af en særskilt behandling inden for en skatteordning i forhold til en hypotetisk situation, hvor denne behandling ikke fandtes, herunder bedømmelsen af rækkevidden af og grundene til et sådan valg foretaget af den nationale lovgiver. Af fremstillingsmæssige hensyn har jeg besluttet fortrinsvis at behandle spørgsmålet om forekomsten af en fordel fra en formel synsvinkel og at drøfte de kendetegn, der i sig selv ligeledes kan rejse tvivl om forekomsten af en fordel i økonomisk forstand, i sammenhæng med selektiviteten.

B — *Om fordelen*

71. Det skal fastslås, at fordelen efter artikel 87, stk. 1, EF kun forekommer, når foranstaltningen fastsætter en lettelse af skattebyrden i forhold til den normale situation, der er fastsat i skatteordningen. Det grundlæggende begreb ved fastlæggelsen af fordelen inden for rammerne af en skatteordning er således begrebet en almindelig skatteordning [40].

72. I denne sammenhæng skal der med henblik på at fastslå, om der foreligger en fordel, foretages fastlæggelse af det almindelige beskatningsniveau for juridiske personer inden for en national skatteordning. Idet dette arbejde er særligt kompliceret, skal situationen for de begunstigede virksomheder således sammenlignes i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [41].

73. Ydermere skal der begrebsmæssigt sondres mellem den rene fordel og den reelle fordel. Til trods for identifikationen af en bestemt type fordel, f.eks. i form af en skattelettelse, skal det nemlig undersøges, om denne ikke er en metode til at udelukke anvendelsen

40 — P. Rossi-Macanico, »The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures«, *EC tax review*, bind 16, (2007), 2. udg., s. 91.

41 — Jf. i denne retning dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 41, af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., præmis 68 og den deri nævnte retspraksis, og af 3.3.2005, sag C-172/03, Heiser, Sml. I, s. 1627, præmis 40.

af en skattebestemmelse til fordel for en anden. En skattefritagelse kan eksempelvis overføre beskatningen af en bestemt aktivitet til en anden ordning [42]. Skattefordelen kan også afvejes eller berettiges af de forpligtelser, der følger af den retlige struktur for en bestemt form for juridisk person, hvilket udelukker, at der er tale om en fordel i økonomisk forstand [43].

74. I den foreliggende sag fritager artikel 11 i DPR nr. 601/1973 et produktions- og arbejdsandelsselskabs skattepligtige indkomst fuldstændigt eller delvist, afhængig af betydningen af selskabsdeltagernes arbejde i frembringelsen af økonomisk værdi inden for rammerne af nævnte selskabs aktiviteter. Skattefritagelsens omfang fastsættes tilnærmelsesvist. Den ovennævnte bestemmelse regulerer ikke fradraget for selskabsdeltagernes vederlag, der faktisk skal overføres, eftersom dette fradrag følger af de almindelige bestemmelser, der regulerer beregningen af en juridisk persons skattepligtige indkomst.

75. Såfremt Domstolen vælger en formel tilgang, udgør den pågældende skattefritagelse følgelig uden tvivl en fordel. Som undtagelse til den bestemmelse, der almindeligvis finder anvendelse på juridiske personer, er de pågældende andelsselskabers skattepligtige indkomst fritaget.

76. Jeg er dog i tvivl om, hvorvidt en sådan formel tilgang er berettiget ud fra en gennemgang af den pågældende bestemmelses økonomiske virkninger.

77. Det siger nemlig sig selv, at det ikke er muligt at anvende ensartede regler på forskellige former for selskaber uden at have foretaget vilkårlige formodninger vedrørende beskatningen af de økonomiske faktorer, der bidrager til indkomstdannelsen. Medlemsstaterne råder inden for rammerne af skattepolitikken over et betydeligt skøn for så vidt angår valget og omfanget af beskatningen af produktionsfaktorer [44].

42 — Dette synes at være tilfældet for den skattefritagelse, der er fastsat i artikel 10 i DPR nr. 601/1973 i forhold til landbrugsaktiviteter. Ifølge de almindelige bestemmelser for fastsættelse af IRES er andelsselskabernes faktiske indkomst nemlig, sådan som det fremgår af Paint Graphos' skriftlige indlæg, fuldt ud skattepligtig. Det følger heraf, at den landmand, som anbringer sine produkter i et andelsselskab, fortsat betaler indkomstskat for fysiske personer på grundlag af indkomst af fast ejendom af den enkle årsag, at han ejer landbrugsjord, som enhver anden landmand, og at andelsselskabet — og gennem dette selskabsdeltageren — desuden fortsat betaler IRES for indkomsten vedrørende forarbejdningen, salget osv. af landmandens produkter, mens den uafhængige landmand ikke betaler nogen skat på denne type indkomst. Den pågældende skattefritagelses opgave er således at udligne denne forskelsbehandling, der — såfremt den ikke bliver korrigeret — fuldstændigt vil hæmme anvendelsen af andelsselskabsformen som sammenslutningsmåde mellem landmænd. Det bemærkes desuden, at beskatningen af personselskaber ofte reguleres af ovennævnte gennemsigtighedsprincip, i henhold til hvilket selskabet er fritaget for skat, men dets indkomst beskattes hos selskabsdeltagerne uafhængigt af, om indkomsten er blevet udloddet eller ej.

43 — P. Rossi-Macanico, op.cit., s. 92 og 93. Forfatteren har fastslået, at de forskelle, der er omfattet af skatteordningens logik, ikke er undtagelser, og at de følgelig ikke udgør fordele, der skal begrundes.

44 — Efter min mening findes dette skøn f.eks. for så vidt angår klassificeringen af bestemte dele af en virksomhedsejers/selskabsdeltagers indkomst som indkomst for arbejde eller kapitalindkomst eller for så vidt angår vedtagelsen af forskellige beskatningsskalaer.

78. Den skattefritagelse, der er fastsat i artikel 11, stk. 1, i DPR nr. 601/1973, forekommer mig ikke desto mindre ikke at udgøre en fordel, der er omfattet af artikel 87, stk. 1, EF. Det fremgår nemlig af sagsakterne, at den almindelige ordning for beskatning af juridiske personer ikke — med visse undtagelser — finder anvendelse på selskaber, der følger gensidighedsprincippet. Det forekommer mig, at når de almindelige bestemmelser om beskatningen af juridiske personer finder anvendelse på andelsselskaber, tilsigter nævnte bestemmelser at regulere de forhold, der er relevante for fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget og beregningen af den skattepligtige indkomst. Den endelige beskatning er dog underlagt de undtagelsesbestemmelser, der finder anvendelse enten på alle andelsselskaber eller på andelsselskaber af en bestemt type eller i bestemte sektorer. Den almindelige ordning finder således kun anvendelse i sin helhed på et andelsselskab, når et sådan selskab ikke opfylder de kriterier, der følger af de præcise bestemmelser, som omhandler dets gensidige art, eller sagt på en anden måde, når selskabet ikke har handlet på den måde, der er særlig for andelsselskaberne.

C — *Om selektiviteten*

79. Artikel 87, stk. 1, EF forbyder statsstøtte, der »begunstige[r] visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte. For at vurdere, om en foranstaltning er selektiv, skal det undersøges, om den nævnte foranstaltning inden for rammerne af en given retlig ordning udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [45]. Betingelsen om selektivitet er en grundlæggende del af begrebet statsstøtte [46].

80. Til trods for en meget fyldig retspraksis unddrager begrebet selektivitet sig en utvetydig kvalifikation, navnlig for så vidt angår skatteforanstaltninger.

81. Som det følger af Kommissionens meddelelse betyder den omstændighed, at visse virksomheder eller visse sektorer drager større fordel end andre af sådanne skatteforanstaltninger, ikke nødvendigvis, at de falder ind under anvendelsesområdet for konkurrencereglerne vedrørende statsstøtte [47]. Foranstaltningerne kan derimod vise sig at være selektive uden formelt at være begrænset til

45 — Jf. dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 82.

46 — Dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115, præmis 54.

47 — Kommissionens meddelelse af 10.12.1998 om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384, s. 3, punkt 14.): »Foranstaltninger, der tilsigter at lette beskatning af arbejdskraft for samtlige virksomheder, vil således have en forholdsvis større virkning for arbejdskraftintensive industrier end for kapitalintensive industrier, uden dog af denne grund nødvendigvis at udgøre statsstøtte. På samme måde vil skattemæssige incitamenter til fremme af investeringer i miljø, forskning og udvikling eller uddannelse kun begunstige de virksomheder, der foretager sådanne investeringer, uden dog af denne grund nødvendigvis at udgøre statsstøtte.«

visse sektorer [48]. De foranstaltninger, der er åbne for alle sektorer, kan således ikke desto mindre kvalificeres som selektive, når betingelserne for støtteberettigelse under disse foranstaltninger faktisk begrænser antallet af mulige støtteberettigede [49].

82. I henhold til retspraksis kan støtte i form af et støtteprogram nemlig dels omfatte en hel økonomisk sektor og alligevel henhøre under EF-traktatens artikel 92, stk. 1 (nu efter ændring artikel 87, stk. 1, EF), dels må en foranstaltning, som delvis skal fritage virksomhederne inden for en særlig industrisektor for de pekuniære byrder, som følger af en normal anvendelse af det almindelige sociale forsorgssystem, uden at denne fritagelse berettiges ved dette systems karakter eller forvaltning, anses for støtte [50].

83. I henhold til ordlyden af artikel 87, stk. 1, EF er støtte, der begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet. Traktaten omtaler dog ikke kriteriet om den juridiske persons retlige form.

84. Anvendelsen af en bestemt type juridisk person kan ganske vist være karakteristisk for en bestemt sektor eller en bestemt virksomhed. I så fald forenes eller snarere sammensmeltes kriteriet om den juridiske persons retlige form og traktatens kriterier, hvorefter en foranstaltning, der begunstiger visse virksomheder eller visse sektorer, er forbudt [51].

85. I den sag, der gav anledning til dommen i sagen Cassa Risparmio di Firenze m.fl. [52], fremførte Kommissionen, at den nationale lovgivning umiddelbart opfylder selektivitetskriteriet, idet den begunstiger visse virksomheder i kraft af deres retlige form (fonde eller offentligretlige enheder) og det særlige område (uddannelse, folkesundhed osv.), som de er aktive inden for.

86. Domstolen bemærkede, at den pågældende foranstaltning ikke fandt anvendelse for alle erhvervsdrivende. Den kunne således ikke anses for at være en generel skattepolitisk eller økonomisk-politisk foranstaltning [53], eftersom den pågældende skattefordel blev tildelt i kraft af virksomhedens retlige form, offentligretlig juridisk person eller fond, og af de sektorer, inden for hvilke denne virksomhed udøver sin aktivitet. Domstolen præciserede, at afvigelsen ikke var begrundet som en logisk følge af foranstaltningen eller med

48 — Jf. Kommissionens beslutning 2003/755/EF af 17.2.2003 om Kongeriget Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EUT L 282, s. 25).

49 — Rapport om gennemførelsen af Kommissionens meddelelse om anvendelsen af reglerne på statsstøtteområdet på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne.

50 — Dom af 17.6.1999, sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 3671, præmis 33.

51 — Eksempelvis findes der begrænsede og særlige retlige former for juridiske personer i bestemte økonomiske sektorer såsom banksektoren og forsikringssektoren. Jf. punkt 20 i Kommissionens meddelelse fra 1998.

52 — Dom af 10.1.2006, sag C-222/04, Sml. I s. 289.

53 — Ibidem, præmis 135.

et skatteteknisk hensyn, men fulgte af den nationale lovgivers formål om økonomisk at begunstige institutioner, der anses for socialt værdifulde [54].

87. En sådan tilgang med hensyn til en virksomheds retlige form kan således ikke anses for en regel uden undtagelser. Det konkluderes heraf, at de skatteforanstaltninger, der tilpasses den juridiske persons form og struktur, vil kunne kvalificeres som ikke-selektive, for så vidt som de begrundes med henvisning til ordningens karakter og opbygning.

88. Begrebet statsstøtte er nemlig blevet fortolket således af Domstolen, at det ikke omfatter foranstaltninger, der indfører en sondring mellem virksomheder på afgiftsområdet, når denne sondring følger af det omhandlede afgiftssystems karakter eller opbygning [55]. I det tilfælde kan kvalificeringen som statsstøtte udelukkes.

89. For så vidt angår beskatningsområdet kan en foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skattesystem, ifølge retspraksis være berettiget af det almindelige skattesystems karakter og opbygning, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem. Der skal i den forbindelse sondres mellem de formål, som er tildelt ved et særligt skattesystem og ligger uden for det almindelige skattesystem, og de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål [56].

90. Kommissionen har i sin praksis anerkendt, at systemets karakter og opbygning i tilfælde af skattens progressive karakter kan berettige manglende beskatning, hvor der ikke foreligger noget overskud, og særbehandling af organisationer, der drives uden vinding for øje [57]. Dette var ligeledes situationen for landbrugsjord, der var omfattet af skattefritagelser eller -lettelser i forhold til den almindeligt gældende ordning for skat på fast ejendom [58]. Fordelen er således berettiget af den faste ejendoms særlige rolle i landbrugsproduktionen.

91. Domstolen har godtaget en begrundelse støttet på karakteren og opbygningen af den nationale afgiftsordning for forsikringer i en særlig sammenhæng vedrørende anvendelse af en forhøjet afgiftssats på en bestemt del af forsikringsaftaler, der indtil da var pålagt den almindelige sats [59].

54 — Ibidem, præmis 137.

55 — Jf. dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 83.

56 — Dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, præmis 81.

57 — Kommissionens meddelelse af 10.12.1998, punkt 24-27.

58 — Beslutning N/20/2000 (Nederlandene) og N53/99 (Danmark), der er tilgængelige på Kommissionens Generalsekretariats hjemmeside: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3

59 — Dommen i sagen GIL Insurance m.fl.

92. Vanskeligheden med hensyn til kriteriet om systemets karakter eller opbygning ligger dog i den omstændighed, at foranstaltningen, når Kommissionen vurderer, at den afviger fra den almindelige nationale skatteordning, er kvalificeret som selektiv. Denne retspraksis medfører dermed en status quo-situation, hvor ingen foranstaltning kan kvalificeres som berettiget på grundlag af systemets karakter og opbygning [60].

93. Det afgørende i denne forbindelse er nemlig ikke foranstaltningens formål, men det nationale skattesystems iboende logik.

94. Artikel 11 i DPR nr. 601/1973 udgør en kompliceret foranstaltning, der omfatter flere beskatningsløsninger, som tilsigter at indføre en særlig skattemæssig behandling af produktions- og arbejdsandelsselskaberne [61].

95. Til trods for denne karakter af undtagelse, der ved første øjekast fremtræder, synes konklusionen om, at de skattefordele, der er rettet til produktions- og arbejdsandelsselskaberne, er af selektiv karakter, ikke at være oplagt. Det forekommer mig tværtimod, at den pågældende foranstaltnings selektive karakter kan debatteres, når nævnte selskabers tværgående karakter, nemlig den mangfoldighed af sektorer, i hvilke de kan være aktive, tages i betragtning. Selv hvis det antages, at skattefritagelsesordningen for nævnte selskaber som udgangspunkt er af selektiv karakter, kan den under alle omstændigheder berettiges af ordningens opbygning og karakter.

96. Det bemærkes i den forbindelse, at det fremgår af retspraksis [62], at selektivitetsbetingelsen er opfyldt, så snart foranstaltningen giver en fordel til visse virksomheder i forhold til andre, der befinder sig i en faktisk og retligt sammenlignelig situation, selv om støtten vedrører en hel økonomisk sektor.

97. Det skal i den forbindelse først afgøres, om andelsselskaberne, der har et gensidigt formål, og de øvrige selskaber, der drives med vinding for øje, befinder sig i en sammenlignelig situation. Det er derefter nødvendigt at sammenligne situationen for et produktions- og arbejdsandelsselskab, hvis artikel 11 i DPR nr. 601/1973 anvendes, med situationen for øvrige selskaber, der drives med vinding for øje, og med situationen for øvrige andelsselskaber.

98. Kommissionen har i sine skriftlige indlæg gjort gældende, at produktions- og andelsselskaberne svarer til den rene gensidighedsmodel, og de selskaber, der drives med vinding for øje, befinder sig ikke i en tilsvarende faktisk og retlig situation for så vidt angår

60 — Jf. i denne retning K. Lenaerts, »State Aid and Direct Taxation« *EU Competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, s. 305.

61 — Den pågældende foranstaltning forekommer at være en anvendelse af et mere overordnet mål, der er fastlagt i den italienske skatteret, som tilsigter at begunstige andelsselskaberne og at stille godtgørelserne ringere. Se B. Stracke, op.cit. s. 176-183.

62 — Dommen i sagen Belgien mod Kommissionen, i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, i Heiser-sagen samt i sagen Italien mod Kommissionen.

de beløb, der overføres til de selskabsdeltagere, som er modtager løn i form af vederlag, herunder eventuelle supplementer til deres vederlag.

99. Kommissionen er på dette punkt blevet støttet af den franske regering, som bemærker, at det er logisk ikke at behandle selskaber, der udlodder deres overskud til deres selskabsdeltagere, på samme måde som andre enheder, såsom andelsselskaber, der på grund af deres vedtægter ikke kan foretage sådanne udlodninger.

100. Aktionærers eller selskabsdeltageres (interessenters) deltagelse i et kapitalselskab er, således som repræsentanten for Adige Carni har fremhævet under retsmødet, en deltagelse, der begrænser sig til kapitalindskud. Det gensidige forhold eller et bytteforhold er derimod kendetegnende for et andelsselskab. Den forskellige skattemæssige behandling hviler på forskellen mellem disse forhold. Repræsentanten for Adige Carni har, idet han fremhævede, at det ikke drejer sig om et dobbeltbeskatningsproblem, desuden bemærket, at i opbygningen af det nationale skattesystem, der fandt anvendelse på tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen, er formålet med den nationale ordning en enkelt beskatning af en indkomst enten hos andelsselskabet eller hos medlemmet.

101. Det skal i den forbindelse fremhæves, at den skattefritagelse, der er fastsat i artikel 11 i DPR nr. 601/1973, synes at føre til manglende beskatning af den fritagne indkomst både hos selskabsdeltageren og hos andelsselskabet. Det er kun i det tilfælde, hvor andelsselskabet ikke opfylder de betingelser, der er særlige for andelsselskaber, at den almindelige beskatningsordning for juridiske personer finder anvendelse.

102. I henhold til den lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, består den væsentligste forskel mellem et selskab, der drives med vinding for øje, og et andelsselskab i den omstændighed, at den eneste beskatning, som inddrives hos selskabsdeltageren eller hos selskabet, for førstnævnte selskab vedrører en fortjeneste, som aktionærerne kunne tilegne sig på et senere tidspunkt, f.eks. enten ved udlodningen af dividender, gennem salg af aktier eller gennem opløsning af virksomheden. Det er således berettiget at fastslå, at det drejer sig om en slags acontoudbetaling i form af kapitalindkomst.

103. Den ideologi, der ligger til grund for begrebet »shareholder value« som hovedprincip for kapitalselskaber, der drives med vinding for øje, er baseret på antagelsen om, at selskabsformuen i økonomisk forstand altid tilhører selskabsdeltagerne.

104. Inden for den civilretlige ordning vedrørende gensidige andelsselskaber kan medlemmerne af andelsselskabet derimod aldrig tilegne sig denne type fortjeneste. En acontoudbetaling, der kan sammenlignes med den, der er tilladt i et kapitalselskab, er således

udelukket. Kapitalakkumuleringen inden for et andelsselskab kommer ikke selskabsdeltagerne til gode.

105. For så vidt angår særligt produktions- og arbejdsandelsselskaberne bemærkes det, at artikel 11, stk. 1, i DPR nr. 601/1973, når de strenge gensidighedsbetingelser nøje overholdes, tilsigter at udelukke produktions- og arbejdsandelsselskaber, hvis skattepligtige indkomst frembringes ved andre produktionsfaktorer end arbejdet fra de selskabsdeltagere, der har en forpligtelse til at deltage i selskabets aktivitet med et fast bidrag til arbejdet, fra anvendelsesområde for den i bestemmelsen fastsatte skattefritagelse [63]. For så vidt som et produktions- og arbejdsandelsselskabs indkomst derimod kan anses for frembragt ved hjælp af selskabsdeltagernes arbejdsindskud, beskattes nævnte indkomst ikke.

106. Et sådant tilfælde er vanskeligt at forestille sig, når det drejer sig om juridiske personer, der drives med vinding for øje, og som henhører under den almindelige beskatningsregel, henset til dels, at deres selskabsdeltagere ikke er forpligtet til at arbejde for selskabet, dels at et sådant selskabs indtjening kan udloddes til selskabsdeltagerne.

107. Endelig ønsker jeg at henlede Domstolens opmærksomhed på problematikken vedrørende et aspekt af sammenligneligheden mellem situationen for kapitalselskaberne og produktions- og arbejdsandelsselskaberne. Dette aspekt forekommer mig at være relevant navnlig i forhold til Kommissionens standpunkt, idet denne institution under retsmødet har anført, at eftersom skatten ikke pålægges selskabsdeltageren, bør den ramme selskabets fortjeneste, for at den pågældende foranstaltning skal undgå at blive kvalificeret som statsstøtte.

108. Artikel 11 i DPR nr. 601/1973 forsøger, således som jeg har bemærket ovenfor, at fastlægge en skematisk sondring mellem den »interne« eller gensidige indkomst, der er frembragt ved hjælp af medlemmernes arbejde, og den »eksterne« indkomst, der udgør kapitalafkast fra eller hidrører fra forbindelser med personer, som ikke er medlemmer, idet sidstnævnte ikke falder ind under skattefritagelsen. De overskud, der frembringes af de øvrige produktionsfaktorer, som svarer til det overskud, der faktisk er indtjent af andelsselskabet, er nemlig ikke omfattet af artikel 11 i DPR nr. 601/1973.

109. Det skal i den forbindelse fremhæves, at en selskabsdeltagers indskud i selskabskapitalen i de fleste tilfælde ikke udgør en skattepligtig indkomst for selskabet, men at det er fortjenesten, såsom produktet af denne kapital, der beskattes hos selskabet. Et indskud i form af en naturalydelse såsom arbejde er

63 — En sådan forpligtelse er særlig for personselskaber, der i flere medlemsstater ikke udgør uafhængige beskatningsenheder, men hvis selskabsindkomst pålægges og beskattes hos selskabsdeltageren, selv om nævnte indkomst ikke er blevet udloddet til denne. Til trods for deres status som juridisk person har andelsselskaberne flere af personselskabernes kendetegn. Se Stracke, op.cit., s. 16-19, og Mannio, op.cit., s. 69.

således normalt udelukket for kapitalselskabers vedkommende.

110. I et produktions- og arbejdsandelsselskab er en af de forpligtelser, der påhviler medlemmerne, at arbejde vedvarende. Den tilførte selskabsværdi, der frembringes ved et andelsselskabs medlems arbejde, som overstiger det vederlag, der overføres til medlemmerne, forbliver i selskabet. Økonomisk set har denne del af overskuddet, der ikke udbetales som vederlag, og som selskabsdeltageren må lade blive i selskabets formue, karakter af et kapitalindskud. I henhold til denne logik bør denne del fritages for skat hos selskabet.

111. Henset til det ovenfor anførte, kan skatteordningen for produktions- og arbejdsandelsselskaberne, navnlig sådan som fastsat i artikel 11 i DPTR nr. 601/1973, ikke anses for selektiv, eftersom nævnte selskaber ikke befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til selskaber, der drives med vinding for øje, eller i forhold til andre andelsselskaber.

112. Den pågældende lovgivning kan under alle omstændigheder forklares med arten eller opbygningen af det nationale skattesystem, der anvendes i forbindelse med produktions- og arbejdsandelsselskaber. De skattelettelser, der er rettet til produktions- og andelsselskaberne, forekommer mig nemlig at følge direkte af de grundlæggende og ledende principper i det italienske skattesystem.

113. Eftersom mindst et af kriterierne for begrebet statsstøtte efter min mening i den foreliggende sag ikke er opfyldt, og henset til, at disse er kumulative, er det ufornødent at undersøge de øvrige kriterier, der fremgår af artikel 87, stk. 1, EF.

114. Såfremt Domstolen derimod ikke har til hensigt at følge mit forslag, skal problematikken angående betingelsen om påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne og den angående en mulig fordrejning af konkurrencen undersøges. I den forbindelse er jeg af den opfattelse, at Domstolens praksis er tilstrækkeligt klar for den forelæggende ret [64]. Det tilkommer under alle omstændigheder den nationale ret på grundlag af en bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder og på baggrund af de fortolkningselementer, der følger af retspraksis, at vurdere, om de to ovennævnte betingelser er opfyldt i den foreliggende sag.

115. Tilbage er dog at undersøge spørgsmålet om eventuelt eksisterende støtte samt det om anvendeligheden af de minimis-princippet.

64 — Jf. dommen i sagen Cassa di Risparmio, præmis 140 og 141.

VII — Om begreberne eksisterende støtte og de minimis

A — *Om begrebet eksisterende støtte*

116. Ifølge retspraksis har begrebet statsstøtte, hvad enten den er ny eller eksisterende, en objektiv karakter. Dette begreb kan ikke afhænge af institutionernes adfærd eller bemærkninger [65].

117. Den italienske regering samt Paint Graphos og Adige Carni har i deres skriftlige indlæg gjort gældende, at de særlige skatteforanstaltninger, der er rettet til andelsselskaberne, er »eksisterende støtte«, idet de allerede var fastlagt i den italienske lovgivning, der fandt anvendelse, før Romtraktaten trådte i kraft i 1957 [66].

118. Den italienske regering har præciseret, at den lovgivning, der fandt anvendelse, før Romtraktaten trådte i kraft i 1957, fastsætter en skatteordning, der i det væsentlige fuldstændigt fritager andelsselskaberne for den beskatning, som normalt finder anvendelse på selskaber, der drives med vinding for øje, idet fritagelsen naturligvis udelukkende opnås af andelsselskaber, der har et gensidigt formål, i overensstemmelse med det princip, som på daværende tidspunkt var fastsat i Basevi-loven [67].

119. Således som Kommissionen ligeledes har bemærket, nød andelsselskaberne i den italienske retsorden fra 1957 godt af muligheden for fra den skattepligtige indkomst at udelukke den samlede procentdel af den årlige fortjeneste, hvilken fordel samlet set har været fortsat vigende siden dette tidspunkt. Kommissionens tjenestegrene har i øvrigt bemærket, at de ændringer, der er foretaget af de pågældende foranstaltninger, siden EØF-traktaten trådte i kraft, tilsigter at medføre tekniske ændringer med henblik på at tilpasse beskatningsordningen for andelsselskaber til den almindelige beskatning, der blev ændret som følge af reformerne i 1973, 1986 og 2004.

120. Adige Carni, Paint Graphos, den italienske regering og Kommissionen har under retsmødet udtalt sig til fordel for et synspunkt om, at de pågældende foranstaltninger — med forbehold for, at de udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 87 EF — er eksisterende støtte i henhold til artikel 1, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 659/1999.

121. Det synes således umiddelbart at være berettiget at antage, at de pågældende foranstaltninger i det tilfælde, hvor de opfylder

65 — Dom af 2.12.2009, sag C-89/08 P, Kommissionen mod Irland m.fl., Sml. I, s. 11245, præmis 72.

66 — Jf. artikel 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 659/1999.

67 — Denne lov reguleredе frem til 2003 de bestemmelser af skattemæssig art, der var beregnet til at efterprøve overholdelsen af betingelsen om gensidigt formål, som var en nødvendig betingelse for anvendelsen af de særlige skattemæssige foranstaltninger, der var fastsat til gavn for andelsselskaberne.

kriterierne i artikel 87, stk. 1, EF, kan udgøre eksisterende støtte.

122. Eftersom for det første ordningen fra 1954 [68] var kendetegnet ved beskatning både af formuen og indkomsten, og for det andet kun indkomsten i henhold den ordning, der er fastlagt i henhold til DPR nr. 601/1973, var skattepligtig, og der fandtes visse grænser for anvendelsen af skattefordele forbundet med andelsselskabets kapital, finder jeg dog, at alene den nationale ret er i stand til samlet at vurdere den mulige kontinuitet mellem de ovennævnte ordninger. I den forbindelse skal den bl.a. efterprøve, om skattelettelsen på tidspunktet for Romtraktatens ikrafttræden var sammenlignelig med eller større end den, der blev indført af DPR nr. 601/1973. Det er kun såfremt dette var tilfældet, at det i den foreliggende sag drejede sig om eksisterende støtte.

B — *Om de minimis-princippet*

123. Paint Graphos har i sine skriftlige indlæg rejst problematikken om den såkaldte »de minimis-regel«. Selskabet har i den forbindelse henvist til Kommissionens forskellige beretninger og meddelelser, der er udstedt mellem 1984 og 1993 [69], og har gjort gældende, at henset til dels skattesatsen for virksomhedernes indkomst, dels tærsklen for anvendelse af de minimis-princippet på tidspunktet for de omtvistede selvangivelser, er beløbet for den unddragne skat under alle omstændigheder lavere end den tærskel, der var gældende i de år, berigtigelserne vedrører.

124. Det skal bemærkes, at de minimis-reglen opfylder kravet om administrativ forenkling både for medlemsstaterne og for Kommissionens tjenestegrene, der skal kunne anvende sine ressourcer på de tilfælde, der har reel betydning på EU-plan [70].

125. Selv hvis det antages, at de minimis-reglen kan finde anvendelse på de pågældende andelsselskaber, hvilket i princippet ikke forekommer mig at være udelukket, er nævnte princips funktion ikke et enkelt spørgsmål i den foreliggende sag navnlig med hensyn til retsanvendelsen ratione temporis.

126. I den forbindelse forekommer det mig, at såfremt den nationale ret finder, at retten til fritagelse er blevet bestridt, og at de

68 — Lov nr. 603 af 6.8.1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nr. 182 af 11.8.1954.

69 — Jf. den 14. Beretning om Konkurrencepolitikken — 1985, afsnit 203 in fine, og Kommissionens meddelelse af 6.3.1996 om de minimis- støtteordninger (EFT C 68, s. 9).

70 — Dom af 7.3.2002, sag C-310/99, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2289, præmis 94.

pågældende selskaber dermed ikke egentlig har kunnet drage fordel af skattefordelene, skal identifikationen af foranstaltningen som de minimis-støtte foretages i forhold til de kriterier, der er gældende på det tidspunkt, hvor deres karakter af statsstøtte bliver endeligt fastslået, og den mulige skattefordel, der følger heraf for virksomheden, bliver beregnet i henhold til forordning nr. 1998/2006.

127. Såfremt den forelæggende ret finder, at selskaberne allerede har draget fordel af fritagelserne, hvilket forekommer mig udelukket, henset til, at de pågældende skatter ikke er blevet endelige i retlig forstand, skal efterprøvelsen foretages under hensyn til de kriterier, der var fastsat i Kommissionens meddelelser, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder for tvisterne i hovedsagen.

VIII — Forslag til afgørelse

128. Henset til de således anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

— Corte suprema di cassaziones præjudicielle spørgsmål afvises.

— Subsidiært antages alene det første præjudicielle spørgsmål til realitetsbehandling, og det besvares med, at en skatteordning for produktions- og arbejdsandelsselskaberne, som — selv om det drejer sig om en skematisk anvendelse — tilsigter at fritage den indkomst, der svarer til det selskabsoverskud, som er frembragt ved selskabsdeltagernes arbejde, således som fastsat i artikel 11 i DPR nr. 601/1973, for så vidt som det følger direkte af de grundlæggende og ledende principper i det skattesystem, der finder anvendelse for så vidt angår beskatningen af andelsselskaber, ikke kan anses for en statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF.«