ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIILO JÄÄSKINEN της 8ης Ιουλίου 2010[1]

1. Στο πλαίσιο των υπό κρίση υποθέσεων, το εθνικό δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο πλείονα ερωτήματα που αφορούν πρωτίστως το ζήτημα αν το εθνικό φορολογικό καθεστώς σχετικά με την απαλλαγή των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών μπορεί να χαρακτηρισθεί ως κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ[2].

2. Τα προδικαστικά ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο τριών διαφορών που έχουν ως αντικείμενο, αφενός, την άρνηση, εκ μέρους των ιταλικών φορολογικών αρχών, να χορηγήσουν στις συνεταιριστικές εταιρίες Paint Graphos scarl (στο εξής: Paint Graphos) και Adige Carni scrl (υπό εκκαθάριση) (στο εξής: Adige Carni) τις φορολογικές απαλλαγές των οποίων απήλαυαν, κατά τον χρόνο εκείνο, οι συνεταιριστικές εταιρίες κατ' εφαρμογή του ιταλικού δικαίου, και, αφετέρου, το ζήτημα της προσωπικής φορολογίας του M. Franchetto, ο οποίος προσέβαλε τις αποφάσεις της εθνικής φορολογικής αρχής που σκοπούσαν στη διόρθωση των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος για τα έτη 1984-1988.

3. Πρέπει να υπογραμμιστεί, εκ προοιμίου, ότι οι επίμαχες προδικαστικές παραπομπές δημιουργούν σοβαρές αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό τους. Πράγματι, η μία από τις μείζονες δυσκολίες της δικογραφίας αυτής έγκειται στην αντίθεση μεταξύ του περιορισμένου αριθμού των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του Δικαστηρίου και του εύρους των προβλημάτων των οποίων επιλαμβάνεται, εφόσον πρέπει να εξετάσει, μεταξύ άλλων, το καθεστώς της φορολογίας των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών.

4. Πάντως, εάν το Δικαστήριο είχε την πρόθεση να απαντήσει στα ερωτήματα, τα οποία θα πρέπει οπωσδήποτε να αναδιατυπωθούν, η υπό κρίση διαδικασία θα συνιστούσε ενδιαφέρουσα ευκαιρία να αναλυθεί το περιεχόμενο των εννοιών του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικής εφαρμογής εθνικών μέτρων που αφορούν τη φορολογία των συνεταιριστικών εταιριών. Ειδικότερα, θα ανέκυπταν τα ζητήματα της εφαρμογής του κριτηρίου της δικαιολογίας που στηρίζεται στην εγγενή στο εθνικό καθεστώς λογική και της αναλύσεως των επιλογών που υιοθέτησε ο Ιταλός νομοθέτης στο πλαίσιο του εθνικού συστήματος άμεσης φορολογίας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Εφόσον η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την ερμηνεία διατάγματος που εκδόθηκε στις 29 Σεπτεμβρίου 1973, θα γίνει αναφορά στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ κατά την αρίθμηση που είχε εφαρμογή πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

I — Το νομικό πλαίσιο

A — *Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως*

5. Το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ ορίζει τα εξής:

«Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν η παρούσα Συνθήκη ορίζει άλλως.»

6. Το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της Συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 83, σ. 1), ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, νοούνται ως:

α) "ενίσχυση": κάθε μέτρο το οποίο πληροί όλα τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο 92, παράγραφος 1, της Συνθήκης·

β) "υφιστάμενη ενίσχυση":

ι) [...], όλες οι ενισχύσεις οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης στο οικείο κράτος μέλος, δηλαδή καθεστώτα ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν, και εφαρμόζονται ακόμη έπειτα, από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης

[…]».

B — *Το εθνικό δίκαιο*

7. Από τα αποσπασματικά στοιχεία της δικογραφίας συνάγεται ότι οι ιταλικές συνεταιριστικές εταιρίες υπάγονταν, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, αφενός, στον φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων (imposta sul reddito delle persone giuridiche, στο εξής: IRPEG) και, αφετέρου, στον τοπικό φόρο εισοδήματος (imposta locale sui redditi, στο εξής: ILOR). Μεταξύ του 1977 και του 2004, η γενική φορολογία των κεφαλαιουχικών εταιριών [3] στην Ιταλία στηρίχθηκε στην αρχή της ενιαίας φορολογίας, πράγμα το οποίο

3 — Στην Ιταλία, οι συνεταιριστικές εταιρίες θεωρούνται επίσης ως κεφαλαιουχικές εταιρίες και όχι, όπως σε πολλές άλλες έννομες τάξεις των κρατών μελών, ως ενώσεις προσώπων. Αρχικώς, πριν από τη θέσπιση των ειδικών κανόνων που εφαρμόζονται στους συνεταιρισμούς στην Ιταλία, μια συνεταιριστική εταιρία χαρακτηριζόταν μάλλον ως εταιρία μεταβλητού κεφαλαίου. Βλ. Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Instituts für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, σ. 49 έως 50.

αντικατοπτρίζεται στην εισαγωγή ενός συστήματος πιστώσεως φόρου για τους εταίρους των εταιριών αυτών. Κατά το σύστημα αυτό, τα κέρδη μιας εταιρίας φορολογούνταν σε επίπεδο εταιρίας σύμφωνα με τον εφαρμοστέο στις εταιρίες συντελεστή, αλλά τα κέρδη που διανέμονταν στους εταίρους/μετόχους φορολογούνταν κατ' εφαρμογήν των προοδευτικών συντελεστών της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Οι εταίροι οι οποίοι είχαν δικαίωμα στην πίστωση φόρου που αντιστοιχούσε στον οφειλόμενο από την εταιρία φόρο ήσαν υποχρεωμένοι να καταβάλουν τη διαφορά μεταξύ του εφαρμοστέου στην εταιρία συντελεστή και του προοδευτικού συντελεστή που εφαρμοζόταν στην προσωπική τους φορολογία [4].

8. Προσθέτω ότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι πολλές ειδικές φορολογικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή στις συνεταιριστικές εταιρίες έχουν ως αιτιολογία την αρχή της αμοιβαίας αλληλεγγύης, πράγμα το οποίο συνεπάγεται τον περιορισμό της διανομής των κερδών ή κεφαλαίων των εν λόγω εταιριών στους εταίρους τους.

9. Το διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας 601 της 29ης Σεπτεμβρίου 1973, για τη ρύθμιση των φορολογικών πλεονεκτημάτων [5], όπως ίσχυε από το 1984 έως το 1993 (στο εξής: ΠΔ 601/1973), όριζε στο άρθρο 11, με τον τίτλο «Συνεταιρισμοί παραγωγών και εργατών», τα εξής:

«1. Τα εισοδήματα των συνεταιρισμών παραγωγών και εργατών και των κοινοπραξιών τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και του τοπικού φόρου εισοδήματος εάν το ύψος των αμοιβών που πράγματι καταβάλλονται στα μέλη που παρέχουν την εργασία τους επί μονίμου βάσεως, περιλαμβανομένων και των ποσών που αφορά η τελευταία παράγραφος, δεν είναι κατώτερο του 60 % του συνολικού ύψους όλων των άλλων δαπανών, εξαιρουμένων των σχετικών με τις πρώτες ύλες και τις προμήθειες. Εάν το ύψος των αμοιβών είναι κατώτερο του 60 %, αλλά όχι του 40 %, του συνολικού ποσού των λοιπών δαπανών, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και ο τοπικός φόρος εισοδημάτων μειώνονται κατά το ήμισυ.

2. Για τις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών, οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι τα μέλη πληρούν όλες τις απαιτήσεις που προβλέπονται, για τα μέλη των συνεταιρισμών εργατών, από το άρθρο 23 του νομοθετικού διατάγματος [...] του προσωρινού αρχηγού του κράτους [nº 1577] της 14ης Δεκεμβρίου 1947, με τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του.

3. Για τον υπολογισμό του εισοδήματος των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών και των κοινοπραξιών τους, τα ποσά που καταβάλλονται στους εργαζομένους-μέλη τους ως συμπλήρωμα της αμοιβής τους μπορούν να εκπέσουν εντός του ορίου των τρεχόντων μισθών προσηυξημένων κατά 20 %.»

4 — Κατά το εφαρμοστέο σήμερα στις κεφαλαιουχικές εταιρίες σύστημα, αυτές υπάγονται στον φόρο εισοδήματος εταιριών (imposta sul reddito delle societa, στο εξής: IRES) που είναι αναλογικός φόρος, ο οποίος εφαρμόζεται με σταθερό συντελεστή. Οι εταίροι καταβάλλουν τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (imposta sul reddito delle persone fisiche, στο εξής: IRPEF) που είναι προοδευτικός φόρος επί των μερισμάτων ή των κερδών που διανέμονται στους εταίρους, των οποίων το εισόδημα φορολογείται με συντελεστή 40 %. Εισάγεται, έτσι, απαλλαγή κατά 60 % των μερισμάτων ή κερδών των εταίρων προκειμένου να εξαλειφθεί η αλλεπάλληλη φορολογία.

5 — Τακτικό συμπλήρωμα στην *GURI* 268, της 16ης Οκτωβρίου 1973, σ. 3.

10. Το άρθρο 14, με τίτλο «Προϋποθέσεις εφαρμογής των πλεονεκτημάτων», του ΠΔ 601/1973 όριζε τα εξής:

«1. Τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπονται στον τίτλο αυτόν εφαρμόζονται στις συνεταιριστικές εταιρίες και στις κοινοπραξίες τους, οι οποίες διέπονται από τις αρχές της αμοιβαιότητας που προβλέπουν οι νόμοι του κράτους και είναι εγγεγραμμένες στα νομαρχιακά μητρώα ή στο γενικό αρχείο συνεταιρισμών.

2. Οι απαιτήσεις που χαρακτηρίζουν τον σκοπό της αμοιβαίας αλληλεγγύης θεωρείται ότι πληρούνται εάν οι προϋποθέσεις του άρθρου 26 του νομοθετικού διατάγματος του προσωρινού αρχηγού του κράτους 1577 της 14ης Δεκεμβρίου 1947, και των διαδοχικών τροποποιήσεών του, προβλέπονται ρητώς στο καταστατικό, χωρίς δυνατότητα παρεκκλίσεως, και εάν οι προϋποθέσεις αυτές πράγματι τηρήθηκαν κατά τη φορολογική χρήση και εντός των πέντε προηγουμένων ετών, ή ενδεχομένως κατά το διάστημα που μεσολάβησε από την έγκριση του καταστατικού, εάν δεν φθάνει τα πέντε έτη.

3. Η φορολογική αρχή ελέγχει, κατόπιν διαβουλεύσεως με το Υπουργείο Εργασίας ή τα άλλα όργανα εποπτείας, τις προϋποθέσεις εφαρμογής των φορολογικών πλεονεκτημάτων.»

II — Το ιστορικό των διαφορών της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Α — *Η υπόθεση C-78/08*

11. Κατόπιν ελέγχων που διενήργησε η Guardia di Finanza, η φορολογική αρχή της πόλης της Matera κοινοποίησε στην Paint Graphos, συνεταιριστική εταιρία ιταλικού δικαίου, πράξη επιβολής φόρου, με την οποία διορθώθηκε, για το έτος 1999, το ύψος του εισοδήματός της, ενόψει καθορισμού του IRPEG και του ILOR. Με την ίδια πράξη, η φορολογική αρχή δεν δέχτηκε το δικαίωμα της εν λόγω εταιρίας στις φορολογικές απαλλαγές κατά τα άρθρα 11, 12 και 14 του ΠΔ 602/1973. Κατόπιν προσφυγής σε πλείονα μέσα παροχής ενδίκου προστασίας τόσον εκ μέρους της Paint Graphos όσο και εκ μέρους του Ministero dell'Economia e delle Finanze και την Agenzia delle Entrate, η υπόθεση εκκρεμεί σήμερα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Β — *Η υπόθεση C-79/08*

12. Με πράξη επιβολής φόρου της 8ης Ιουνίου 1999, η φορολογική αρχή του Rovigo γνωστοποίησε στην Adige Carni, συνεταιριστική εταιρία ιταλικού δικαίου, την απώλεια του δικαιώματός της στα φορολογικά πλεονεκτήματα των άρθρων 10 επ. του ΠΔ 601/1973, την αύξηση του φορολογητέου εισοδήματός

της για το 1993, καθώς και τη, συνακόλουθη, προσαύξηση του IRPeG και του ILOR. Η φορολογική αρχή αμφισβητούσε, μεταξύ άλλων, την έκδοση αποδείξεων για πράξεις κατά τη γνώμη της ανύπαρκτες, θεωρώντας το αντίστοιχο ποσό ως εισόδημα. Εξάλλου, δεδομένου ότι το εν λόγω ποσόν δεν καταχωριζόταν λογιστικά ως εισόδημα από την Adige Carni, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι αυτό είχε διανεμηθεί στα μέλη κατά παράβαση του άρθρου 11 του ΠΔ 601/1973. Κατόπιν προσφυγής σε πλείονα μέσα παροχής ενδίκου προστασίας, η Adige Carni άσκησε αίτηση αναιρέσεως, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, έλλειψη ή ανεπάρκεια της αιτιολογίας επί της οποίας στηρίχθηκε η άρνηση αναγνωρίσεως των επίμαχων φορολογικών απαλλαγών.

14. Το Ministero delle Finanze ζητεί, στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης, την αναίρεση της αποφάσεως της Commissione tributaria centrale, η οποία, χωρίς να εξετάσει επί της ουσίας τα επιχειρήματα που προβάλλει ο M. Franchetto, έκρινε ότι δεν ήταν δυνατόν να μην αναγνωριστεί το ευεργέτημα των φορολογικών απαλλαγών στον συνεταιρισμό χωρίς να ζητηθεί προηγουμένως η υποχρεωτική γνώμη του Υπουργείου Εργασίας. Το Ministero delle Finanze επισημαίνει, μεταξύ άλλων, την παράβαση του άρθρου 14 του ΠΔ 601/1973, δεδομένου ότι η πράξη επιβολής φόρου αφορούσε τον εταίρο της συνεταιριστικής εταιρίας και όχι την ίδια τη συνεταιριστική εταιρία, οπότε δεν ήταν αναγκαίο να ζητηθεί η γνώμη του Υπουργείου Εργασίας.

Γ — *Η υπόθεση C-80/08*

13. Η φορολογική αρχή του Monfalcone προέβη στη διόρθωση των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος που είχε υποβάλει ο M. Franchetto για τα έτη 1984 έως 1986, με το αιτιολογικό ότι, ως μέλος της εταιρίας ιταλικού δικαίου Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., ο σκοπός της οποίας συνίστατο στην εκτροφή και στην πώληση οστρακοειδών, δρούσε αυτοτελώς στην αγορά, ενώ η συνεταιριστική εταιρία, στο όνομα της οποίας εκδίδονταν τα τιμολόγια αγοράς και πωλήσεως, εισέπραττε προμήθεια επί των πωλήσεων για καθεμία από τις υπηρεσίες που παρείχε διανέμουσα το υπερβάλλον του τιμήματος στους εταίρους, αντί να το εντάσσει στο προβλεπόμενο προς τον σκοπό αυτόν αποθεματικό.

Δ — *Τα προδικαστικά ερωτήματα*

15. Κατά το Corte suprema di cassazione (Ιταλία), προκειμένου να εξετασθεί η συμβατότητα προς το δίκαιο της Ενώσεως των φορολογικών πλεονεκτημάτων των οποίων απολαύουν οι συνεταιριστικές εταιρίες σε σχέση με τις κερδοσκοπικές εταιρίες, επιβάλλεται να καθοριστεί αν το γεγονός ότι οι οικείοι επιχειρηματίες πραγματοποιούν εξοικονόμηση φόρου συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση συνεπαγόμενη, λόγω του αμέσου αποτελέσματος του άρθρου 88, παράγραφος 3, ΕΚ, την υποχρέωση των εθνικών αρχών, περιλαμβανομένων και των δικαστικών, να μην εφαρμόσουν το οικείο εσωτερικό καθεστώς καθώς και να διατάξουν την επιστροφή των εισπραχθεισών ενισχύσεων. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινισθεί αν η χρήση της νομικής μορφής της συνεταιριστικής εταιρίας συνιστά κατάχρηση δικαιώματος.

16. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συμβιβάζονται τα φορολογικά πλεονεκτήματα υπέρ των συνεταιριστικών εταιριών, όπως προβλέπονται από τα άρθρα 10, 11, 12, 13 και 14 του ιταλικού ΠΔ 601/1973, με τους κανόνες ανταγωνισμού και, ειδικότερα, μπορούν τα μέτρα αυτά να χαρακτηριστούν ως κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 87 [...] ΕΚ, ενόψει ιδίως ενός ανεπαρκούς συστήματος εποπτείας και άρσης των καταχρήσεων δικαιώματος, συστήματος που προβλέπει το νομοθετικό διάταγμα του προσωρινού αρχηγού του ιταλικού κράτους 1577 [της 14ης Δεκεμβρίου 1947];

2) Εν όψει ειδικότερα του προβλήματος του χαρακτηρισμού των επίμαχων φορολογικών πλεονεκτημάτων ως κρατικών ενισχύσεων, μπορούν τα μέτρα αυτά να θεωρηθούν ότι τελούν σε αναλογία προς τους σκοπούς τους οποίους καλείται να εξυπηρετεί η συνεταιριστική εταιρία; Μπορεί η εξακρίβωση της αναλογικότητας να αφορά όχι μόνο το συγκεκριμένο μέτρο, αλλά και το πλεονέκτημα που παρέχεται από το σύνολο των μέτρων και έχει ως συνέπεια να αλλοιώνεται ο ανταγωνισμός;

3) Για την απάντηση στα προηγούμενα ερωτήματα πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το σύστημα εποπτείας αποδυναμώθηκε σοβαρά ακόμη περισσότερο με τη μεταρρύθμιση του εταιρικού δικαίου, ιδίως σε σχέση με τους συνεταιρισμούς που έχουν ως κύριο αλλ' όχι αποκλειστικό χαρακτηριστικό την αμοιβαία αλληλεγγύη των μελών, σύμφωνα με τον νόμο 311/2004.

4) Ανεξάρτητα από τη δυνατότητα χαρακτηρισμού των εν λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων ως κρατικών ενισχύσεων, μπορεί η χρήση της νομικής μορφής της συνεταιριστικής εταιρίας να θεωρηθεί κατάχρηση δικαιώματος, ακόμη και πέρα από τις περιπτώσεις απάτης ή εικονικότητας, όταν η χρήση αυτή πραγματοποιείται με μοναδικό ή κύριο σκοπό την εξοικονόμηση φόρου;»

III — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

17. Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 25 Φεβρουαρίου 2008.

18. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν οι Paint Graphos και Adige Carni, Ιταλική, η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

19. Η Paint Graphos, η Adige Carni, ο M. Franchetto, η Ιταλική, η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, η Επιτροπή καθώς και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ

εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η οποία διεξήχθη στις 11 Μαρτίου 2010 [6].

IV — Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

Α — *Οι παρατηρήσεις των διαδίκων*

20. Οι Paint Graphos και Adige Carni καθώς και η Ιταλική Κυβέρνηση προτείνουν στο Δικαστήριο να κρίνει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα υποβλήθηκαν απαραδέκτως. Κατά την Επιτροπή, το Δικαστήριο θα πρέπει να κρίνει εαυτό αναρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που διατύπωσε το αιτούν δικαστήριο.

21. Η συλλογιστική αυτή στηρίζεται στην έλλειψη, αφενός, επαρκών ενδείξεων όσον αφορά το νομικό και πραγματικό πλαίσιο των υποθέσεων της κύριας δίκης και, αφετέρου, σαφών λόγων σχετικά με την επιρροή που ασκούν τα υποβληθέντα ερωτήματα στις υπό κρίση υποθέσεις. Οι μετέχοντες στη διαδικασία αμφισβητούν, πράγματι, τη χρησιμότητα της απαντήσεως του Δικαστηρίου για την επίλυση των διαφορών της κύριας δίκης, επισημαίνοντας τον πρόωρο, υποθετικό και μη έχοντα σχέση με την πραγματικότητα χαρακτήρα των ερωτημάτων που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο.

22. Εν πάση περιπτώσει, κατά την Επιτροπή καθώς και την Ιταλική, την Ισπανική και τη Γαλλική Κυβέρνηση, τα τρία πρώτα ερωτήματα υποβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον αναφέρονται σε εθνικές διατάξεις που δεν έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο των διαφορών της κύριας δίκης. Το ίδιο ισχύει, κατά την Επιτροπή, για το τέταρτο ερώτημα, καθόσον δεν τίθεται ζήτημα σχετικό με πρακτικές με τις οποίες επιδιώκεται η απόκτηση πλεονεκτημάτων δυνάμει του κοινοτικού δικαίου, δεδομένου ότι αυτά απορρέουν εν προκειμένω μόνον από το εσωτερικό δίκαιο, οπότε η κοινοτική αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος δεν τυγχάνει εφαρμογής.

23. Τέλος, ανακύπτει το ζήτημα της αποκλειστικής αρμοδιότητας της Επιτροπής να αποφανθεί επί της συμβατότητας κρατικής ενισχύσεως προς την κοινή αγορά. Έτσι, κατά την Επιτροπή, το δεύτερο ερώτημα υποβάλλεται επίσης απαραδέκτως.

Β — *Εκτίμηση του παραδεκτού των υποβληθέντων ερωτημάτων*

24. Εκ προοιμίου, επισημαίνω ότι οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκαν στον Δικαστήριο στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας θέτουν σημαντικά προβλήματα όσον αφορά το παραδεκτό τους.

25. Πρώτον, η συνοπτική διατύπωση των διατάξεων περί παραπομπής δεν παρέχει τη δυνατότητα κατανοήσεως ούτε των λεπτομερειών του επίμαχου εθνικού καθεστώτος ούτε των πραγματικών περιστατικών των

6 — Με έγγραφο που επισυνάφθηκε στην πρόσκληση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι διάδικοι κλήθηκαν να επικεντρώσουν τις αγορεύσεις τους στο ζήτημα κατά πόσον και, ενδεχομένως, υπό ποίες προϋποθέσεις, φορολογικές απαλλαγές όπως αυτές που αποτελούν το αντικείμενο της κύριας δίκης μπορούν να αποτελέσουν κρατικές ενισχύσεις υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ. Μια ερώτηση όσον αφορά τη σχετική με τις υφιστάμενες ενισχύσεις πτυχή της διαφοράς απευθύνθηκε επίσης στην Ιταλική Κυβέρνηση.

διαφορών της κύριας δίκης. Οι ενδείξεις που παρέσχε το εθνικό δικαστήριο και τα διάφορα στοιχεία τα οποία όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις προσέθεσαν στη δικογραφία δημιουργούν μάλλον ένα αίσθημα συγχύσεως ως προς το περιεχόμενο του εθνικού δικαίου στον τομέα αυτόν. Επιπλέον, δεν παρασχέθηκαν στο Δικαστήριο ακριβείς πληροφορίες σχετικά με τη φορολογία άλλων μορφών εταιριών εκτός των συνεταιριστικών, ενώ τα δεδομένα αυτά θα ήσαν αναγκαία για να καταστεί δυνατή η εκτίμηση του παρεμφερούς χαρακτήρα των καταστάσεων, στοιχείο αναπόσπαστα συνδεδεμένο με τις έννοιες του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικής εφαρμογής, συστατικών της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως.

26. Δεύτερον, ακόμη πιο αβέβαιη εμφανίζεται η ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ του δικαίου της Ενώσεως και των υποθέσεων των οποίων επιλήφθηκε το αιτούν δικαστήριο. Λαμβανομένων υπόψη του αντικειμένου και της φύσεως των διαφορών της κύριας δίκης, είναι δύσκολο να γίνει σαφώς αντιληπτό με ποιο τρόπο η απάντηση του Δικαστηρίου θα μπορούσε να είναι χρήσιμη για την επίλυση των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου. Πράγματι, οι υποθέσεις αυτές αφορούν το κύρος των ελέγχων που διενήργησε η φορολογική αρχή, ενώ τα ερωτήματα αφορούν ενδεχόμενο χαρακτηρισμό των φορολογικών πλεονεκτημάτων υπό το πρίσμα του άρθρου 87 ΕΚ. Σημειώνω, άλλωστε, ότι η Paint Graphos διευκρινίζει ότι οι εκκρεμείς δίκες αφορούν τις διατάξεις σχετικά με την εξακρίβωση των εσόδων και όχι τη φύση ή τη συμβατότητα των φορολογικών συντελεστών προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.

27. Εξάλλου, όσον αφορά την περίπτωση του M. Franchetto, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το αντικείμενο της επίμαχης διαφοράς δεν αφορά τη φορολογία της οικείας συνεταιριστικής εταιρίας, αλλά τη φορολόγηση του ιδίου ως φυσικού προσώπου. Αντίθετα προς το γράμμα του προδικαστικού ερωτήματος, η συνεταιριστική εταιρία της οποίας ήταν εταίρος ο M. Franchetto δεν ήταν συνεταιρισμός εργατών που υπάγεται στο άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973 αλλά συνεταιρισμός στον τομέα της αλιείας μικρής κλίμακας που διέπεται από το άρθρο 10 του εν λόγω ΠΔ, διάταξη της οποίας το περιεχόμενο δεν διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο.

28. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις όσον αφορά το ζήτημα της αναλογικότητας των εθνικών μέτρων σε σχέση με τους σκοπούς οι οποίοι έχουν ανατεθεί στη συνεταιριστική εταιρία και τάσσονται στο πλαίσιο της εθνικής εννόμου τάξεως. Η εξέταση των κριτηρίων σχετικά με την ισορροπία μεταξύ των συμφερόντων που προστατεύουν τα εθνικά φορολογικά μέτρα και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού παραπέμπει στην εξέταση της συμβατότητας ενδεχομένων κρατικών ενισχύσεων προς την κοινή αγορά.

29. Τέταρτον, προκειμένου περί του τρίτου ερωτήματος, αυτό συνιστά μάλλον μια σκέψη ή ένα σχόλιο που δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί ως χωριστό ερώτημα.

30. Τέλος, επισημαίνω ότι το τέταρτο ερώτημα εντάσσεται αποκλειστικά στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, οπότε το Δικαστήριο είναι, κατά συνέπεια, αναρμόδιο να απαντήσει. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί η σχέση μεταξύ της χρήσεως της νομικής μορφής της συνεταιριστικής εταιρίας και της εξοικονομήσεως φόρου.

31. Ενόψει των δυσκολιών που εντοπίσθηκαν, αρκεί να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, δεν είναι δυνατόν να προβληθεί άρνηση απαντήσεως σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου παρά μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο, δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν [7].

32. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να παραθέσει τους ακριβείς λόγους για τους οποίους ζητεί διευκρινίσεις ως προς την ερμηνεία και το κύρος ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ενώσεως. Έτσι, το Δικαστήριο έκρινε ότι είναι αναγκαίο για το εθνικό δικαστήριο να παράσχει ένα ελάχιστο όριο διευκρινίσεων ως προς τους λόγους επιλογής των κοινοτικών διατάξεων των οποίων ζητεί την ερμηνεία ή την εκτίμηση του κύρους και ως προς τη σχέση μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά εθνικής νομοθεσίας [8].

33. Επιπλέον, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της συμβατότητας εθνικού μέτρου προς το δίκαιο της Ενώσεως [9]. Το Δικαστήριο δεν είναι ομοίως αρμόδιο να κρίνει αν κρατική ενίσχυση ή σύστημα ενισχύσεων συμβιβάζονται με την κοινή αγορά, δεδομένου ότι η κρίση αυτή εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής, η οποία τελεί υπό τον έλεγχο του δικαστή της Ενώσεως [10]. Επίσης, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαίνεται επί των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης ή να εφαρμόζει επί εθνικών μέτρων ή καταστάσεων τους κανόνες της Ενώσεως των οποίων έχει δώσει την ερμηνεία, δοθέντος ότι τα ζητήματα αυτά εμπίπτουν στην αποκλειστική δικαιοδοσία του εθνικού δικαστηρίου [11].

34. Λαμβανομένων υπόψη των προηγουμένων σκέψεων, τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο θα πρέπει, κατά συνέπεια, να κριθούν, στο σύνολό τους, απαράδεκτα.

35. Πάντως, για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι δεν μπορεί να ακολουθήσει μια τόσο ριζοσπαστική πρόταση, προτίθεμαι να επικεντρώσω την ανάλυσή μου στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

36. Συναφώς φαίνεται ότι το Corte suprema di cassazione στηρίζεται στην υπόθεση ότι, ακόμη και αν οι επίμαχες συνεταιριστικές εταιρίες είχαν δικαίωμα στις φορολογικές απαλλαγές, οι εταιρίες αυτές δεν θα μπορούσαν να επωφεληθούν των υπό κρίση πλεονεκτημάτων, εφόσον αυτά συνιστούν παράνομες κρατικές ενισχύσεις.

7 — Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψη 20), και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-314/08, Filipiak (Συλλογή 2009, σ. I-11049, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 52).

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Συλλογή 2010, σ. I-635, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Βλ. απόφαση της 23ης Μαρτίου 2006, C-237/04, Enirisorse (Συλλογή 2006, σ. I-2843, σκέψη 23).

11 — Βλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (Συλλογή 2006, σ. I-2941, σκέψη 69 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37. Με την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως και, κυρίως, με το πρώτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο σκοπεί να υποβάλει στην κρίση του Δικαστηρίου την ανάλυση της συμβατότητας των διατάξεων του εθνικού φορολογικού καθεστώτος που αφορά τις συνεταιριστικές εταιρίες προς το δίκαιο της Ενώσεως. Προβαίνει, συναφώς, σε εκτενείς αναλύσεις όσον αφορά την εξέλιξη του ιταλικού φορολογικού δικαίου στον τομέα αυτόν, το οποίο σε μεγάλο βαθμό δεν έχει εφαρμογή στις διαφορές της κύριας δίκης, αναφερόμενο επίσης τόσο στη νομολογία του Δικαστηρίου όσο και στις διάφορες ανακοινώσεις της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στα εθνικά φορολογικά μέτρα.

38. Ενώ το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, να αποφανθεί προδικαστικώς επί της ερμηνείας των κανόνων του εσωτερικού δικαίου [12], μπορεί να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα σχετικά με το δίκαιο της Ενώσεως ερμηνευτικά στοιχεία στα οποία το εθνικό δικαστήριο μπορεί να στηριχθεί για να εκτιμήσει κατά πόσον εθνικό μέτρο συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο, προκειμένου να εκδώσει απόφαση επί της υποθέσεως της οποίας επιλαμβάνεται [13]. Στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, ειδικότερα, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία στα οποία αυτό μπορεί να στηριχθεί για να εκτιμήσει κατά πόσον εθνικό μέτρο μπορεί να χαρακτηρισθεί ως κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του δικαίου της Ενώσεως [14].

39. Εν προκειμένω, λαμβανομένων υπόψη των νομικών και πραγματικών στοιχείων που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, νομίζω ότι είναι σκόπιμο να θεωρηθεί ότι το Δικαστήριο διαθέτει μια ελάχιστη ποσότητα στοιχείων προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί, εν μέρει, επί της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, αναδιατυπώνοντας το πρώτο ερώτημα που υποβλήθηκε [15] υπό την έννοια ότι το Δικαστήριο θα αποφανθεί επί των κριτηρίων της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως υπό το πρίσμα του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος. Κατά το πέρας της εξετάσεως αυτής και λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που θα παράσχει η απόφαση του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να επιλύσει το ζήτημα αν το ενδεχόμενο φορολογικό πλεονέκτημα που προορίζεται για τις συνεταιριστικές εταιρίες μπορεί να αποτελεί κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

40. Άλλωστε, στο πλαίσιο της αναδιατυπώσεως αυτής, το Δικαστήριο θα πρέπει να περιοριστεί στις εφαρμοστέες στις διαφορές της κύριας δίκης εθνικές διατάξεις. Εφόσον το αιτούν δικαστήριο επιβεβαιώνει με τις τρεις διατάξεις περί παραπομπής ότι πρόκειται για συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών, προτείνω, κατά συνέπεια, να περιοριστεί η ανάλυση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος στο άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973.

41. Τέλος, σημειώνω ότι το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι, όπως η Επιτροπή, τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να ερμηνεύουν την έννοια

12 — Αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-341/94, Allain (Συλλογή 1996, σ. I-4631, σκέψη 11).

13 — Βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Enirisorse (σκέψη 24), και Transportes Urbanos y Servicios Generales (σκέψη 23).

14 — Βλ. την απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA (Συλλογή 2010, σ. I-5243, σκέψη 24 και παρατιθέμενη νομολογία).

15 — Αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2007, C-45/06, Campina (Συλλογή 2007, σ. I-2089, σκέψη 30)· της 23ης Σεπτεμβρίου 2008, C-427/06, Bartsch (Συλλογή 2008, σ. I-7245, σκέψη 31), και της 5ης Μαρτίου 2009, C-350/07, Kattner Stahlbau (Συλλογή 2009, σ. I-1513, σκέψη 24).

της κρατικής ενισχύσεως [16]. Κατά συνέπεια, εφόσον το εθνικό δικαστήριο έχει αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία της έννοιας αυτής, μπορεί να προσφύγει στο Δικαστήριο. Η συνεργασία μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου δεν θα πρέπει, πάντως, να καταλήγει στην καταστρατήγηση της ισορροπίας των αρμοδιοτήτων που έχουν παρασχεθεί στα θεσμικά όργανα της Ενώσεως. Ο ρόλος του εθνικού δικαστή παραμένει επικουρικός στον τομέα της εξετάσεως της συμβατότητας σε σχέση με το πεδίο επεμβάσεως της Επιτροπής.

V — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί των συνεταιριστικών εταιριών

Α — *Επί των χαρακτηριστικών των συνεταιριστικών εταιριών και της φορολογικής τους μεταχειρίσεως*

42. Οι συνεταιριστικές εταιρίες είναι ενώσεις φυσικών ή νομικών προσώπων με έντονα προσωποπαγή χαρακτήρα (intuitu personae), που λειτουργούν με βάση ιδιαίτερες αρχές, μεταξύ των οποίων η αρχή της δημοκρατικής διαρθρώσεως και του δημοκρατικού ελέγχου και η δίκαιη διανομή των καθαρών κερδών της οικονομικής χρήσεως [17].

43. Η ιδιομορφία των συνεταιριστικών εταιριών καθίσταται σαφής μέσω της έννοιας του αμοιβαίου πλεονεκτήματος που μπορεί να αντληθεί με τη χρήση δύο χωριστών τεχνικών, δηλαδή της τεχνικής του αμέσου πλεονεκτήματος ή της τεχνικής του μετατιθέμενου χρονικά πλεονεκτήματος, δηλαδή της επιστροφής. Στις συνεταιριστικές εταιρίες, είναι, επιπλέον, δυνατόν να γίνει διάκριση μεταξύ του εισοδήματος που πραγματοποιήθηκε από τη δραστηριότητα με τους εταίρους και του εισοδήματος που πραγματοποιήθηκε από τις συναλλαγές με τους τρίτους [18].

44. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της συνεταιριστικής εταιρίας με τους εταίρους, τα εισοδήματα διανέμονται μεταξύ των εταίρων σε δύο στάδια. Το άμεσο πλεονέκτημα αντλείται μέσω αμοιβής που συνίσταται στην καταβληθείσα τιμή ή μέσω της εκπτώσεως που εφαρμόζεται επί της αγοράς αγαθού από τον εταίρο. Το μετατιθέμενο χρονικά πλεονέκτημα αντλείται μέσω επιστροφής η οποία συνιστά ποσό που διανέμεται περιοδικά από μια εταιρία στους εταίρους, ανάλογα με τις σχέσεις με τον συνεταιρισμό και το εγγεγραμμένο κεφάλαιο.

45. Το φορολογικό σύστημα που προβλέπεται για τις συνεταιριστικές εταιρίες συνδέεται στενά με τη δομή του κεφαλαίου τους και το οικονομικό σύστημα που τη στηρίζει. Θα ήταν, επομένως, δυνατόν να συναχθεί το

16 — Απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, 78/76, Steinike & Weinlig (Συλλογή τόμος 1977, σ. 171, σκέψη 14)· της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (Συλλογή 1991, σ. I-5505, σκέψη 10)· της 11ης Ιουλίου 1996, C-39/94, SFEI κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-3547, σκέψη 49), καθώς και της 5ης Οκτωβρίου 2006, C-368/04, Transalpine Ölleitung in Österreich (Συλλογή 2006, σ. I-9957, σκέψη 39).

17 — Cathiard, C., «La société coopérative européenne», *La semaine juridique. Entreprise et affaires.* no. 1, 2009, σ. 34-50.

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

συμπέρασμα ότι οι εταιρίες αυτές λειτουργούν εντός ιδιαιτέρου νομικού και οικονομικού πλαισίου.

46. Τον περίπλοκο χαρακτήρα του ζητήματος της φορολογικής μεταχειρίσεως των εισοδημάτων των συνεταιριστικών εταιριών καθιστά εμφανή η ποικιλία των λύσεων που έχουν υιοθετηθεί εντός των διαφόρων κρατών μελών [19]. Επισημάνθηκε έτσι, στη θεωρία, ότι αυτή η φορολογική «ετερογένεια» αντικατοπτρίζει την αστική «ετερογένειά» τους και κρίνεται αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι, παρά την εξέλιξή των συνεταιριστικών εταιριών όσον αφορά τον ανταγωνισμό, εξακολουθούν να διαφέρουν από τους σκοπούς των κερδοσκοπικών εταιριών [20].

47. Έτσι, σε ορισμένα εθνικά καθεστώτα, εφαρμόζονται στις συνεταιριστικές εταιρίες οι γενικοί κανόνες φορολογίας των εταιριών [21]. Άλλα κράτη μέλη εφαρμόζουν μέθοδο απαλλαγής που αντικατοπτρίζεται, αφενός, στο σύστημα «της διαφάνειας», η οποία στηρίζεται στον καταλογισμό στους εταίρους των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν από τη συνεταιριστική εταιρία και, αφετέρου, στην απαλλαγή μόνο των αποτελεσμάτων των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν με τους εταίρους, οι οποίοι υποχρεούνται να πληρώσουν προσωπικώς τον φόρο επί των διανεμομένων εσόδων [22]. Ορισμένα εθνικά καθεστώτα παρέχουν τη δυνατότητα αφαιρέσεως της επιστροφής από τη φορολογητέα βάση [23]. Τέλος, υπάρχει η δυνατότητα να αντιμετωπισθούν τα κέρδη που διανέμονται στους εταίρους ως μερίσματα, με την εφαρμογή σ' αυτά χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή [24].

48. Συχνά, η φορολογία των συνεταιριστικών εταιριών συνδέεται με την υποχρέωση να ακολουθηθεί συμπεριφορά που προσιδιάζει στους συνεταιρισμούς. Εάν δεν συμμορφωθούν προς την απαίτηση αυτή, πρέπει να υποστούν σημαντικές φορολογικές συνέπειες. Επομένως, δεν είναι πάντοτε δυνατόν να εντοπισθούν οι διαφορές μεταξύ των αρχών που διέπουν τη φορολογία των συνεταιριστικών εταιριών σε σύγκριση με τη φορολογία των κεφαλαιουχικών εταιριών εν γένει, προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι διαφορές αυτές στηρίζονται στον σκοπό ευνοϊκής μεταχειρίσεως των συνεταιρισμών ή στην ειδική φύση τους [25].

49. Στην Ιταλία, οι συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών αναπτύχθηκαν, αφενός, ως μια μορφή συνεργασίας μεταξύ βιοτεχνών —η πρώτη ιδρύθηκε το 1855

19 — Για μια παρουσίαση της φορολογίας των συνεταιρισμών εντός των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως των δώδεκα, βλ. Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

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

21 — Alguacil Marí, M.P., «Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato», *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), σ. 51 έως 79. Ο συγγραφέας εντοπίζει στην ομάδα αυτή την Ιρλανδία και την πλειονότητα των συνεταιρισμών στην Αυστρία και την Ελλάδα.

22 — Ο Alguacil Marí, M.P., όπ.π., απαριθμεί στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, την Πορτογαλική Δημοκρατία όσον αφορά τους καταναλωτικούς συνεταιρισμούς, την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και την Ελληνική Δημοκρατία όσον αφορά τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και την Ιταλική Δημοκρατία όσον αφορά τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τους συνεταιρισμούς στον τομέα της αλιείας.

23 — Ο Alguacil Marí, M.P, όπ.π., αναφέρει, μεταξύ άλλων, την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Δανίας, τη Δημοκρατία της Φινλανδίας και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας.

24 — Ο Alguacil Marí, M.P, όπ.π., αναφέρει στην ομάδα αυτή, μεταξύ άλλων, την Πορτογαλική Δημοκρατία και το Βασίλειο της Ισπανίας.

25 — Βλ. Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Ελσίνκι, 2004, σ. 73.

μεταξύ των κατασκευαστών υαλουργικών προϊόντων στο Altare— και, αφετέρου, ως μια μορφή οργανώσεως που συγκεντρώνει τους εργαζομένους που παρέχουν χειρωνακτική εργασία χωρίς να διαθέτουν ιδιαίτερα προσόντα. Οι συνεταιρισμοί αυτοί ιδρύθηκαν —ο πρώτος το 1883 στη Ραβέννα— για να βελτιώσουν την πρόσβαση στην απασχόληση των εταίρων που απειλούνται από διαρθρωτική ή εποχική ανεργία, αρχικώς στον τομέα, ιδίως, των κατασκευαστικών και οικοδομικών εργασιών, αλλά πλέον πρόσφατα και στο πλαίσιο αρκετά ποικίλων δραστηριοτήτων. Σημειώνω, συναφώς, ότι, στην Ιταλία, υπάρχει διάκριση μεταξύ των συνεταιρισμών παραγωγών και εργατών που δραστηριοποιούνται στον αγροτικό τομέα, μάλιστα δε στην αλιεία, και των άλλων συνεταιρισμών παραγωγών και εργατών [26].

50. Εν προκειμένω, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, όσον αφορά τις διατάξεις που είχαν εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης στην ιταλική έννομη τάξη, οι συνεταιριστικές επιχειρήσεις απηύλαυαν πλήρων ή μερικών απαλλαγών από ένα σύνολο φόρων, προκειμένου να εκπληρώσουν έναν ειδικό οικονομικό σκοπό, τον οποίον αναγνωρίζει το άρθρο 45 του Ιταλικού Συντάγματος λόγω της κοινωνικής λειτουργίας και της αρχής της αμοιβαίας αλληλεγγύης που διέπει τους συνεταιρισμούς.

51. Επιβάλλεται να τονιστεί ότι, κατά το άρθρο 26 του νομοθετικού διατάγματος του προσωρινού αρχηγού του κράτους 1577 της 14ης Δεκεμβρίου 1947 (στο εξής: νόμος Basevi), εθεωρείτο ότι συντρέχουν τα χαρακτηριστικά της αμοιβαίας αλληλεγγύης εφόσον στο καταστατικό της συνεταιριστικής εταιρίας περιλαμβάνονταν οι ακόλουθες ρήτρες. Πρώτον, η απαγόρευση της διανομής μερισμάτων ανώτερων του νόμιμου επιτοκίου που εφαρμόζεται στο κεφάλαιο που πράγματι καταβλήθηκε, δεύτερον, η απαγόρευση της διανομής του αποθεματικού μεταξύ των εταίρων κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρίας και, τρίτον, η μεταβίβαση, σε περίπτωση λύσεως της εταιρίας, του συνόλου της εταιρικής περιουσίας, πλην του καταβληθέντος κεφαλαίου και των ενδεχομένων μερισμάτων, σε ταμεία που εξυπηρετούν σκοπό δημοσίας ωφελείας ο οποίος έχει τα χαρακτηριστικά της αμοιβαίας αλληλεγγύης.

52. Όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, οι συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών έχουν ως κύριο χαρακτηριστικό τον ρόλο του μέλους ως επιχειρηματία ή εργαζόμενου. Στην περίπτωση των εν λόγω συνεταιρισμών, όπως εν προκειμένω, τα μέλη ασκούν τη δική τους επαγγελματική δραστηριότητα εντός του συνεταιρισμού και το πλεόνασμα που παράγεται χάρη στην εργασία τους μπορεί να αναδιανεμηθεί ως πρόσθετη αμοιβή [27].

53. Κατά τις πληροφορίες που παρέσχον όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η φορολογητέα βάση της συνεταιριστικής εταιρίας καθορίζεται όπως ακριβώς η φορολογητέα βάση

26 — Για την ιστορία των συνεταιρισμών παραγωγών και εργατών στην Ιταλία, βλ. Klingberg, W., όπ.π., σ. 21 έως 27. Η νομοθεσία που θεσπίσθηκε το 1911 προέβλεψε ειδικό καθεστώς σχετικά με τη διανομή πλεονάσματος των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών που επιθυμούν να μετάσχουν στα δημόσια έργα. Όπ.π., σ. 123 και 124.

27 — Κατά τον Stracke, ο σκοπός των τυπικών συνεταιρισμών παραγωγών και εργατών των κρατών μελών της Νότιας Ευρώπης είναι η βελτίωση της προσβάσεως των εταίρων στην απασχόληση. Η ειδική φορολογική τους μεταχείριση σκοπεί στην ενίσχυση της βιωσιμότητας των συνεταιρισμών με τη σώρευση του κοινού συνεταιριστικού κεφαλαίου. Βλ. Stracke, B., όπ.π., σ. 46.

μη συνεταιριστικής εταιρίας. Πρόκειται, κατ' αρχήν, για συντελεστή καθαρού κέρδους που προκύπτει από την άσκηση της δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Πρέπει να προστεθεί ότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι όλες οι εταιρίες έχουν το δικαίωμα να εκπέσουν τις καταβληθείσες αμοιβές από τα φορολογητέα εισοδήματά τους.

54. Τέλος, επισημαίνω ότι, πέραν των ζητημάτων που έθεσε η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, η φορολόγηση των συνεταιριστικών εταιριών συζητήθηκε από τα μέρη σε μια ευρύτερη προοπτική από αυτή που αφορά τις απαλλαγές του άρθρου 11 του ΠΔ 601/1973. Η Επιτροπή, ιδίως, επανακαθόρισε, προφανώς, τη θέση της κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σε σχέση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, θέτοντας το ερώτημα σχετικά με την έλλειψη φορολογήσεως των αδιαίρετων αποθεματικών των συνεταιριστικών εταιριών στο ιταλικό δίκαιο.

55. Συναφώς, θεωρώ ότι, όσον αφορά τις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών, το ζήτημα αυτό δεν μπορεί να ασκήσει επιρροή παρά μόνο στο μέτρο που ο οικείος συνεταιρισμός δεν έτυχε των επίμαχων στην κύρια δίκη απαλλαγών. Πάντως, το αντικείμενο της κρίσεως του Δικαστηρίου, θα έπρεπε, κατά τη γνώμη μου, να περιοριστεί στο ζήτημα αν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι οι απαλλαγές του άρθρου 11 του ΠΔ 601/1973 για τις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών πληρούν τα κριτήρια της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως κατά το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

Β — *Επί του άρθρου 11 του ΠΔ 601/1973*

56. Κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, του ΠΔ 601/1973, η φορολογική απαλλαγή των εισοδημάτων χορηγείται στις εταιρίες εφόσον το ύψος των αμοιβών δεν είναι κατώτερο του 60 % του συνολικού ποσού όλων των άλλων δαπανών, εξαιρουμένων των σχετικών με τις πρώτες ύλες και τις προμήθειες. Επομένως, η απαλλαγή αυτή εξαρτάται από τη δυνατότητα καθορισμού της σχέσεως μεταξύ της εισφοράς εργασίας των εταίρων και της εισφοράς των άλλων συντελεστών παραγωγής (όπως το κεφάλαιο και η εργασία των τρίτων), περιλαμβανομένων και των γενικών εξόδων και του κόστους των αγαθών και του εξοπλισμού. Ο καθορισμός μιας τέτοιας παραμέτρου παρέχει τη δυνατότητα καθιερώσεως ελέγχου των αμοιβών που πράγματι καταβλήθηκαν και του συνολικού ύψους όλων των άλλων δαπανών που ανέλαβε η συνεταιριστική εταιρία [28]. Στην περίπτωση κατά την οποία το ύψος των αμοιβών κυμαίνεται μεταξύ 60 % και 40 %, οι προαναφερθέντες φόροι μειώνονται κατά το ήμισυ [29].

57. Επιπλέον, η φορολογική ελάφρυνση του άρθρου 11, παράγραφος 1, του ΠΔ 601/1973 δεν εφαρμόζεται παρά μόνον εφόσον οι εταιρίες πληρούν τις προϋποθέσεις που αναγράφονται στο άρθρο 23 του προαναφερθέντος νόμου Basevi.

28 — Stillitani, G., «La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali», Sistema Leggi d'Italia, Dottrina, 2008. Βλ. και Stracke, B., όπ.π., σ. 180 έως 181.

29 — Μαθηματικά αυτό αντιστοιχεί σε απαλλαγή κατά 50 % των εσόδων.

58. Το άρθρο 11, παράγραφος 3, του ΠΔ 601/1973 καθιερώνει την αφαίρεση από το εισόδημα της εταιρίας των ποσών που καταβλήθηκαν στα εργαζόμενα μέλη ως συμπλήρωμα των μισθών τους εντός του ορίου του ισχύοντος συντελεστή των μισθών προσηυξημένου κατά 20 %, εφόσον τα ποσά αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς επιστροφές, δηλαδή προς χρονικώς μετατιθέμενα πλεονεκτήματα αμοιβαίας αλληλεγγύης που ανήκουν στους εταίρους. Σε ιταλικές επιστημονικές εργασίες επισημάνθηκε κατά συνέπεια, ότι η αφαίρεση αυτή δεν εισάγει παρέκκλιση σε σχέση με το κοινό καθεστώς φορολογίας των εταιριών και εμπορικών οργανισμών [30].

59. Φρονώ ότι η διάταξη αυτή καθιερώνει περιορισμό της δυνατότητας διανομής του πλεονάσματος της συνεταιριστικής εταιρίας στους εταίρους υπό τη μορφή συμπληρωμάτων αμοιβής που μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας.

60. Όπως διευκρίνισε η Ιταλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εταίρος λαμβάνει αμοιβή για την εργασία που παρέσχε στην εταιρία και το εισόδημα αυτό υπόκειται στον προοδευτικό φόρο εισοδήματος. Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη ως συμπλήρωμα αμοιβής μπορούν να εκπέσουν ως εισόδημα εξομοιούμενο προς το εισόδημα από μισθωτή εργασία. Πράγματι, αυτά υπόκεινται στον φόρο, ως εισοδήματα του εταίρου εργαζομένου [31].

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

31 — Από το άρθρο 50 του ενιαίου κειμένου των αμέσων φόρων (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) προκύπτει ότι εξομοιώνονται προς τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία οι αμοιβές που εισπράττονται, μεταξύ των ορίων των τρεχόντων μισθών προσαυξημένων κατά 20 %, από τους εργαζομένους-μέλη των συνεταιρισμών παραγωγών και εργατών.

VI — Επί του χαρακτηρισμού φορολογικού καθεστώτος ως κρατικής ενισχύσεως

Α — *Επί των γενικών κριτηρίων της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως*

61. Η έννοια της κρατικής ενισχύσεως κατά το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ περιλαμβάνει όχι μόνον τις θετικές παροχές, όπως είναι οι επιδοτήσεις καθαυτές, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές, περιορίζουν τις επιβαρύνσεις που συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και οι οποίες, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή του όρου έννοια, είναι της αυτής φύσεως και επιφέρουν πανομοιότυπα αποτελέσματα [32].

62. Εντεύθεν προκύπτει ότι μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή, το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ [33].

32 — Αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-143/99, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 38), και της 15ης Ιουλίου 2004, C-501/00, Ισπανία κατά Επιτροπής (Συλλογή I-6717, σκέψη 90 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2005, σ. I-10901, σκέψη 77), καθώς και της 22ας Ιουνίου 2006, C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-5479, σκέψη 86).

33 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, C-387/92, Banco Exterior de España (Συλλογή 1994, σ. I-877, σκέψη 14), και Ιταλία κατά Επιτροπής, προπαρατεθείσα (σκέψη 78).

63. Όσον αφορά τις συνεταιριστικές εταιρίες, όπως προκύπτει από την ανακοίνωση της Επιτροπής της 23ης Φεβρουαρίου 2004 [34], ορισμένα κράτη μέλη (μεταξύ των οποίων η Ιταλική Δημοκρατία) φρονούν ότι οι εγγενείς στην ειδική φύση του κεφαλαίου του συνεταιρισμού περιορισμοί απαιτούν ειδική φορολογική μεταχείριση. Επομένως, η Επιτροπή κάλεσε τα κράτη μέλη να τηρήσουν την αρχή σύμφωνα με την οποία τυχόν προστασία ή προνόμια που χορηγούνται σε ένα είδος επιχειρησιακής οντότητας θα πρέπει να είναι ανάλογα με τυχόν νομικούς περιορισμούς, την κοινωνική προστιθέμενη αξία ή περιορισμούς εγγενείς αυτού του είδους δραστηριότητας και δεν θα πρέπει, συνεπώς, να οδηγούν σε αθέμιτο ανταγωνισμό.

64. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα κρίνει ότι ο σκοπός που επιδιώκουν οι κρατικές παρεμβάσεις δεν αρκεί για να αποκλείεται εκ προοιμίου ο χαρακτηρισμός τους ως κρατικές ενισχύσεις υπό την έννοια του άρθρου 87 ΕΚ [35]. Πράγματι, το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ δεν διακρίνει ανάλογα με τις αιτίες ή τους σκοπούς των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις διακρίνει ανάλογα με τα αποτελέσματά τους [36].

65. Η εφαρμογή της σχετικά απλής αυτής προσεγγίσεως προκαλεί, πάντως, δυσκολίες στο πλαίσιο της φορολογίας των επιχειρήσεων που έχουν ποικίλες νομικές μορφές. Όσον αφορά τις μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις, οιονεί παρεμφερείς δραστηριότητες μπορούν να ασκηθούν υπό μορφή προσωπικής εταιρίας [37], κεφαλαιουχικής κερδοσκοπικής εταιρίας [38], συνεταιριστικής εταιρίας ή ακόμη στο πλαίσιο ατομικής επιχειρήσεως χωρίς νομική προσωπικότητα.

66. Συναφώς, παρατηρώ ότι, ενώ ακόμη και η τυπολογία των νομικών μορφών των επιχειρήσεων είναι σε μεγάλο βαθμό παρεμφερής μεταξύ των κρατών μελών, υπάρχουν σημαντικές παραλλαγές όσον αφορά, μεταξύ άλλων, την έννοια της νομικής προσωπικότητας, δηλαδή της ικανότητας δικαίου [39] των επιχειρήσεων.

67. Η φορολογία των διαφόρων νομικών μορφών μπορεί να στηρίζεται στην κλασσική αρχή της διπλής φορολογίας, οπότε το εισόδημα που παράγει η οικονομική δραστηριότητα φορολογείται τόσο στο πλαίσιο της επιχειρήσεως όσο και ως προς τον κύριο της επιχειρήσεως. Αντιθέτως, στα συστήματα της ενιαίας φορολογήσεως, όλα τα εισοδήματα της δραστηριότητας αυτής φορολογούνται είτε ως εισόδημα της επιχειρήσεως, οπότε τα εισοδήματα που διανέμονται στους εταίρους απαλλάσσονται από τον φόρο, είτε ως εισόδημα του εταίρου, οπότε η επιχείρηση δεν

34 — Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, στην Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και στην Επιτροπή των Περιφερειών σχετικά με την προώθηση των συνεταιριστικών εταιριών στην Ευρώπη, COM(2004) 18 τελικό.

35 — Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-487/06 P, British Aggregates κατά Επιτροπής (Συλλογή 2008, σ. I-10505, σκέψη 84 και παρατιθέμενη νομολογία).

36 — Απόφαση British Aggregates, προπαρατεθείσα (σκέψη 85).

37 — Ομόρρυθμη εταιρία, ετερόρρυθμη εταιρία.

38 — Εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμη εταιρία/μετοχική εταιρία.

39 — Το ιταλικό δίκαιο φαίνεται να διακρίνει μεταξύ της «soggettività giuridica» και της «personalità giuridica». Βλ. Magrini, P.P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, Munich, 2004, σ. 8.

φορολογείται. Υπάρχουν, βεβαίως, πολλές παραλλαγές που συγκεντρώνουν ορισμένες πτυχές των τύπων αυτών.

68. Επομένως, κατά τον εντοπισμό των εννοιών-κλειδιών του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικής εφαρμογής στο πλαίσιο των επιλογών στις οποίες προέβη ο εθνικός νομοθέτης θεσπίζοντας τους κανόνες του φορολογικού δικαίου, υπάρχει κάποιος κίνδυνος φαινομενικής εννοιολογικής σαφήνειας, η οποία μπορεί, στην πραγματικότητα, να καταστήσει πιο ασαφή την ανάλυση της επίμαχης προβληματικής.

69. Θα επιθυμούσα, ιδίως, να προσθέσω ότι, κατά τη γνώμη μου, η ύπαρξη δικαιολογίας σχετικά με τη φύση ή τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος ασκεί επιρροή όσον αφορά την εξέταση τόσο της έννοιας του πλεονεκτήματος όσο και της επιλεκτικής εφαρμογής.

70. Πράγματι, στις δύο περιπτώσεις, πρόκειται για την εξέταση διαφορετικής μεταχειρίσεως που καθιερώνεται εντός φορολογικού συστήματος σε σχέση με την υποθετική περίπτωση της ελλείψεως της μεταχειρίσεως αυτής, περιλαμβανομένης της αξιολογήσεως του περιεχομένου και των λόγων μιας τέτοιας επιλογής του εθνικού νομοθέτη. Για λόγους οικονομίας της παρουσιάσεώς μου, αποφάσισα να προσεγγίσω το ζήτημα της υπάρξεως πλεονεκτήματος από τυπικής μάλλον απόψεως και να εξετάσω τα χαρακτηριστικά, τα οποία, αφεαυτών, θα μπορούσαν επίσης να θέσουν εν αμφιβόλω την ύπαρξη πλεονεκτήματος με την οικονομική έννοια του όρου, στο πλαίσιο της επιλεκτικής εφαρμογής.

Β — *Επί του πλεονεκτήματος*

71. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το πλεονέκτημα υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ δεν υφίσταται παρά μόνον όταν το μέτρο συνεπάγεται ελάφρυνση της φορολογικής επιβαρύνσεως σε σχέση με τη συνήθη κατάσταση που προβλέπει το φορολογικό σύστημα. Η θεμελιώδης έννοια για τον καθορισμό του πλεονεκτήματος στο πλαίσιο φορολογικού καθεστώτος είναι, επομένως, αυτή ενός γενικού συστήματος φορολογήσεως [40].

72. Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου να καταστεί δυνατόν να καθοριστεί αν πρόκειται για πλεονέκτημα, πρέπει να εντοπισθεί το γενικό επίπεδο φορολογίας στο οποίο υπόκεινται τα νομικά πρόσωπα εντός εθνικού φορολογικού συστήματος. Επειδή το εγχείρημα αυτό είναι ιδιαιτέρως περίπλοκο, πρέπει, επομένως, να συγκριθεί η κατάσταση της δικαιούχου επιχειρήσεως σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο [41].

73. Επιπλέον, θα πρέπει να γίνει διάκριση, σε εννοιολογικό επίπεδο, μεταξύ του καθαρού πλεονεκτήματος και του πραγματικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, παρά τον εντοπισμό ορισμένου τύπου πλεονεκτήματος, για παράδειγμα υπό τη μορφή φορολογικής ελαφρύνσεως, πρέπει να εξεταστεί αν αυτό συνιστά μέσον αποκλεισμού της εφαρμογής

40 — Rossi-Macanico, P. «The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures», *EC tax review*, Vol. 16 (2007), issue 2, σ. 90-103, σ. 91.

41 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, τις αποφάσεις Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, προπαρατεθείσα (σκέψη 41)· της 29ης Απριλίου 2004, C-308/01, GIL Insurance κ.λπ. (Συλλογή 2004, σ. I-4777, σκέψη 68 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 3ης Μαρτίου 2005, C-172/03, Heiser (Συλλογή 2005, σ. I-1627, σκέψη 40).

μιας φορολογικής διατάξεως υπέρ άλλης. Για παράδειγμα, μια φορολογική απαλλαγή μπορεί να έχει ως συνέπεια την ένταξη της φορολογίας ορισμένης δραστηριότητας σε άλλο καθεστώς[42]. Το φορολογικό πλεονέκτημα μπορεί επίσης να αντισταθμίζεται ή να δικαιολογείται από τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη νομική δομή ορισμένης μορφής νομικού προσώπου, πράγμα το οποίο αποκλείει τον χαρακτήρα του ως οικονομικό πλεονέκτημα[43].

74. Εν προκειμένω, το άρθρο 11, παράγραφος, 1, του ΠΔ 601/1973 απαλλάσσει το φορολογητέο εισόδημα συνεταιριστικής εταιρίας παραγωγών και εργατών εν όλω ή εν μέρει, ανάλογα με τη σημασία της εργασίας των εταίρων για την παραγωγή της οικονομικής αξίας στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της εν λόγω εταιρίας. Το περιεχόμενο της απαλλαγής καθορίζεται κατά προσέγγιση. Η προαναφερθείσα διάταξη δεν ρυθμίζει τη δυνατότητα εκπτώσεως των αμοιβών των εταίρων που πρέπει πράγματι να καταβληθούν, εφόσον η εν λόγω δυνατότητα εκπτώσεως απορρέει από τις γενικές διατάξεις που διέπουν τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος νομικού προσώπου.

75. Κατά συνέπεια, εάν το Δικαστήριο επέλεγε την τυπική προσέγγιση, η επίμαχη απαλλαγή συνιστά αναμφιβόλως πλεονέκτημα. Κατά παρέκκλιση από τον εφαρμοστέο κανόνα στα νομικά πρόσωπα εν γένει, το φορολογητέο εισόδημα των οικείων συνεταιριστικών εταιριών απαλλάσσεται.

76. Πάντως, διερωτώμαι αν η εν λόγω τυπική προσέγγιση δικαιολογείται υπό το πρίσμα της αναλύσεως των οικονομικών αποτελεσμάτων της επίμαχης διατάξεως.

77. Πράγματι, είναι αυτονόητο ότι η εφαρμογή των ενιαίων κανόνων στις διαφορετικές μορφές εταιριών είναι αδύνατη χωρίς τη συναγωγή αυθαίρετων συμπερασμάτων όσον αφορά τη φορολογία των οικονομικών παραγόντων που συμβάλλουν στην πραγματοποίηση του εισοδήματος. Τα κράτη μέλη απολαύουν, στο πλαίσιο της φορολογικής πολιτικής, σημαντικής διακριτικής ευχέρειας όσον αφορά την επιλογή και την έκταση της φορολογίας των συντελεστών παραγωγής[44].

42 — Αυτό φαίνεται να συμβαίνει στην περίπτωση της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 10 του ΠΔ 601/1973 σε σχέση με τις αγροτικές δραστηριότητες. Πράγματι, όπως προκύπτει από τα υπομνήματα της Paint Graphos, κατά τους γενικούς κανόνες καθορισμού του IRES, το πραγματικό εισόδημα των συνεταιριστικών εταιριών είναι φορολογητέο στο σύνολό του. Επομένως, ο αγρότης που εισφέρει τα προϊόντα του σε ένα συνεταιρισμό εξακολουθεί να υπόκειται στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων επί τη βάσει του υπολογιζόμενου βάσει αντικειμενικών κριτηρίων εισοδήματος από ακίνητα, για τον λόγο και μόνον ότι είναι κύριος γεωργικής εκτάσεως, όπως κάθε άλλος αγρότης, και ότι επιπλέον, ο συνεταιρισμός — και, μέσω αυτού, ο εταίρος — εξακολουθεί να υπόκειται στον IRES όσον αφορά τα εισοδήματα που αντλεί από την μεταποίηση, την πώληση, κ.λπ. των προϊόντων του, ενώ ο ανεξάρτητος αγρότης δεν καταβάλλει κανένα φόρο επί του εν λόγω τύπου εισοδήματος. Η λειτουργία της επίμαχης απαλλαγής είναι, επομένως, η εξισορρόπηση αυτής της άνισης μεταχειρίσεως, η οποία —εάν δεν διορθωνόταν— θα αποθάρρυνε πλήρως τη χρήση της νομικής μορφής του συνεταιρισμού ως τύπο ενώσεως αγροτών. Επισημαίνω, επιπλέον, ότι η φορολογία των προσωπικών εταιριών διέπεται συχνά από την προμνησθείσα αρχή της διαφάνειας, κατά την οποία η εταιρία απαλλάσσεται από τον φόρο, αλλά τα εισοδήματά της φορολογούνται σε επίπεδο εταίρων, ανεξαρτήτως του αν το εισόδημα διανεμήθηκε ή όχι.

43 — Rossi-Macanico, P., όπ.π., σ. 92 και 93. Ο συγγραφέας διαπίστωσε ότι οι διακρίσεις που εντάσσονται στη λογική του φορολογικού συστήματος δεν είναι εξαιρέσεις και, κατά συνέπεια, δεν συνιστούν πλεονεκτήματα που πρέπει να δικαιολογηθούν.

44 — Νομίζω ότι το εν λόγω περιθώριο εκτιμήσεως υφίσταται, για παράδειγμα, όσον αφορά την ταξινόμηση ορισμένων τμημάτων του εισοδήματος του ιδιοκτήτη/εταίρου επιχειρήσεως ως εισοδήματος από την εργασία ή από το κεφάλαιο, ή όσον αφορά την καθιέρωση των διαφόρων φορολογικών κλιμάκων.

78. Πάντως, φρονώ ότι, από οικονομικής απόψεως, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, του ΠΔ 601/1973 δεν συνιστά πλεονέκτημα υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ. Πράγματι, από τη δικογραφία προκύπτει ότι το γενικό σύστημα φορολογήσεως των νομικών προσώπων δεν μπορεί να εφαρμοστεί, με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων, στις εταιρίες που ακολουθούν την αρχή της αμοιβαίας ωφέλειας. Νομίζω ότι, όταν οι γενικοί κανόνες που αφορούν την φορολογία των νομικών προσώπων εφαρμόζονται στις συνεταιριστικές εταιρίες, οι εν λόγω κανόνες σκοπούν στη ρύθμιση των στοιχείων που ασκούν επιρροή στον καθορισμό της φορολογητέας βάσεως και στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Πάντως, η οριστική φορολογία υπόκειται σε διατάξεις οι οποίες εισάγουν παρέκκλιση και εφαρμόζονται είτε σε όλους τους συνεταιρισμούς είτε στους συνεταιρισμούς ορισμένων τύπων ή ορισμένων τομέων. Επομένως, το γενικό καθεστώς δεν έχει εφαρμογή, στο σύνολό του, σε συνεταιριστική εταιρία παρά μόνον εάν μια τέτοια εταιρία δεν έχει συμμορφωθεί προς τα κριτήρια που απορρέουν από τις αυστηρές διατάξεις που αφορούν τον χαρακτήρα αμοιβαίας αλληλεγγύης, όταν δηλαδή δεν ενήργησε κατά τρόπο που προσιδιάζει στους συνεταιρισμούς.

Γ — *Επί της επιλεκτικής εφαρμογής*

79. Το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει τις κρατικές ενισχύσεις «που ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», δηλαδή τις επιλεκτικές ενισχύσεις. Για να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου, πρέπει να εξετασθεί αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το μέτρο αυτό συνιστά πλεονέκτημα για ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση με άλλες που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση [45]. Η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα είναι συστατικό στοιχείο της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως [46].

80. Παρά την ύπαρξη πολύ πλούσιας νομολογίας, δεν έχει διατυπωθεί ενιαίος ορισμός της έννοιας της επιλεκτικότητας, ιδίως όσον αφορά τα φορολογικά μέτρα.

81. Όπως προκύπτει από τις ανακοινώσεις της Επιτροπής, το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένοι τομείς επωφελούνται περισσότερο από άλλους από ορισμένα φορολογικά μέτρα δεν έχει, κατ' ανάγκη, ως συνέπεια την ένταξή τους στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων ανταγωνισμού για τις κρατικές ενισχύσεις [47]. Τα μέτρα μπορούν, αντιθέτως, να αποδειχθούν επιλεκτικά χωρίς να περιορίζονται τυπικώς σε ορισμένους κλάδους

45 — Βλ. την απόφαση British Aggregates, προπαρατεθείσα (σκέψη 82).

46 — Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-7115, σκέψη 54).

47 — Ανακοίνωση της Επιτροπής της 10ης Δεκεμβρίου 1998, σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, ΕΕ C 384 σ. 3, σημείο 14: «Έτσι, τα μέτρα που αποσκοπούν στην ελάφρυνση της φορολογίας της εργασίας για όλες τις επιχειρήσεις έχουν σαφώς σημαντικότερες επιπτώσεις στις βιομηχανίες με υψηλή ένταση εργασίας από ό,τι σε εκείνες με υψηλή ένταση κεφαλαίου, χωρίς να συνιστούν κατ' ανάγκη κρατικές ενισχύσεις. Επίσης, τα φορολογικά κίνητρα για περιβαλλοντικές επενδύσεις, για την έρευνα και ανάπτυξη ή για την κατάρτιση ευνοούν μόνο τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τέτοιες επενδύσεις, χωρίς όμως να συνιστούν κατ' ανάγκη κρατικές ενισχύσεις.»

παραγωγής [48]. Πράγματι, τα μέτρα που είναι δυνατόν να εφαρμοστούν σε όλους τους κλάδους παραγωγής μπορούν, πάντως, να χαρακτηρισθούν επιλεκτικά όταν οι προϋποθέσεις του επιλεκτικού χαρακτήρα ως προς τα μέτρα αυτά περιορίζουν, εν τοις πράγμασι, τον αριθμό των δυνάμει δικαιούχων [49].

82. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αφενός, οι ενισχύσεις υπό μορφή προγράμματος ενισχύσεων μπορούν να αφορούν έναν ολόκληρο οικονομικό τομέα και εντούτοις να εμπίπτουν στο άρθρο 92, παράγραφος 1, της Συνθήκης (νυν άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ) και, αφετέρου, ένα μέτρο που αποβλέπει στο να απαλλάξει μερικώς τις επιχειρήσεις ειδικού βιομηχανικού τομέα από τις οικονομικές επιβαρύνσεις που απορρέουν από την κανονική εφαρμογή του γενικού συστήματος κοινωνικής προνοίας, χωρίς αυτή η απαλλαγή να δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του εν λόγω συστήματος, πρέπει να θεωρείται ενίσχυση [50].

83. Κατά το γράμμα του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά οι ενισχύσεις που ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής. Πάντως, η Συνθήκη ουδέν διαλαμβάνει όσον αφορά το κριτήριο της νομικής μορφής του νομικού προσώπου.

84. Βεβαίως, η προσφυγή σε συγκεκριμένο τύπο νομικού προσώπου μπορεί να είναι χαρακτηριστική για συγκεκριμένο τομέα ή συγκεκριμένη επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, τα κριτήρια της μορφής του νομικού προσώπου και τα κριτήρια της Συνθήκης κατά την οποία απαγορεύεται μέτρο που ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής, συνδέονται ή μάλλον συγχωνεύονται το ένα με το άλλο [51].

85. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. [52], η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ευνοώντας ορισμένες επιχειρήσεις ανάλογα με τη νομική μορφή τους (ιδρύματα ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου) καθώς και ορισμένους ειδικούς τομείς (εκπαίδευση, δημόσια υγεία κ.λπ.) στους οποίους αυτές δραστηριοποιούνται, η εθνική νομοθεσία πληρούσε εκ πρώτης όψεως το κριτήριο της επιλεκτικής εφαρμογής.

86. Το Δικαστήριο τόνισε ότι το επίμαχο μέτρο δεν εφαρμοζόταν σε όλους τους επιχειρηματίες. Δεν μπορούσε, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί ως γενικό μέτρο δημοσιονομικής ή οικονομικής πολιτικής [53] εφόσον το οικείο φορολογικό πλεονέκτημα είχε χορηγηθεί βάσει της νομικής μορφής της επιχειρήσεως, νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή ίδρυμα, και των τομέων στους οποίους η επιχείρηση αυτή ασκεί τη δραστηριότητά της. Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η παρέκκλιση δεν στηριζόταν στη διέπουσα το μέτρο λογική ούτε

48 — Βλ. την απόφαση της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (ΕΕ L 282, σ. 25).

49 — Έκθεση για την εφαρμογή της Ανακοινώσεως της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων.

50 — Απόφαση της 17ης Ιουνίου 1999, C-75/97, Βέλγιο κατά Επιτροπής (Συλλογή 1999, σ. I-3671, σκέψη 33).

51 — Για παράδειγμα, υπάρχουν νομικές μορφές νομικών προσώπων περιορισμένες και ειδικές για ορισμένους κλάδους της οικονομίας, όπως ο τραπεζικός τομέας και ο τομέας των ασφαλειών. Βλ. σημείο 20 της ανακοινώσεως της Επιτροπής του 1998.

52 — Απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-289).

53 — Όπ.π. (σκέψη 135).

στη φορολογική τεχνική, αλλά υπηρετούσε τον σκοπό του εθνικού νομοθέτη να ευνοήσει χρηματοοικονομικώς τους οργανισμούς που θεωρείται ότι αξίζουν τέτοια ενίσχυση [54].

87. Η εν λόγω προσέγγιση όσον αφορά τη νομική μορφή επιχειρήσεως δεν πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ως κανόνας που δεν υπόκειται σε καμία εξαίρεση. Συνάγω ότι τα φορολογικά μέτρα που προσαρμόζονται στη μορφή και στη δομή του νομικού προσώπου θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν μη επιλεκτικής εφαρμογής, καθόσον δικαιολογούνται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος.

88. Πράγματι, η έννοια της κρατικής ενισχύσεως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο ως μη αναφερόμενη στα μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων όταν η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του επίμαχου συστήματος επιβαρύνσεων [55]. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να αποκλειστεί ο χαρακτηρισμός του μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως.

89. Όσον αφορά τον τομέα της φορολογίας, κατά τη νομολογία, μέτρο που συνιστά εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος αν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος. Συναφώς, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, των σκοπών τους οποίους έχει οριστεί να υπηρετεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε σχέση προς το σύστημα αυτό και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι συμφυείς με το ίδιο το φορολογικό σύστημα και οι οποίοι είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των σκοπών αυτών [56].

90. Στο πλαίσιο της πρακτικής της, η Επιτροπή δέχθηκε ότι μια παρέκκλιση δικαιολογείται με βάση τη φύση και την οικονομία του συστήματος στην περίπτωση της προοδευτικής φύσεως του φόρου, της μη φορολογήσεως ελλείψει κερδών, της ιδιαίτερης μεταχειρίσεως μη κερδοσκοπικών οργανισμών [57]. Αυτή ήταν και η περίπτωση των γεωργικών εκτάσεων που απήλαυαν απαλλαγών ή φορολογικών ελαφρύνσεων σε σχέση με το καθεστώς του φόρου ακίνητης περιουσίας που έχει εφαρμογή στο κοινό δίκαιο [58]. Έτσι, το πλεονέκτημα δικαιολογήθηκε από τον ειδικό ρόλο της εγγείου ιδιοκτησίας στη γεωργική παραγωγή.

91. Το Δικαστήριο δέχθηκε μια δικαιολογία στηριζόμενη στη φύση και την οικονομία του εθνικού συστήματος φορολογήσεως των ασφαλίσεων, στο ειδικό πλαίσιο εφαρμογής του αυξημένου συντελεστή του φόρου σε συγκεκριμένες συμβάσεις ασφαλίσεως, οι οποίες παλαιότερα υπέκειντο στον κανονικό συντελεστή [59].

54 — Όπ.π. (σκέψη 137).

55 — Βλ. την απόφαση British Aggregates κατά Επιτροπής, προπαρατεθείσα (σκέψη 83).

56 — Απόφαση C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, προπαρατεθείσα (σκέψη 81).

57 — Ανακοίνωση της Επιτροπής του 1998, σημεία 24 à 27.

58 — Αποφάσεις N/20/2000 (Κάτω Χώρες) και N53/99 (Δανία) διαθέσιμες στον δικτυακό τόπο της γενικής γραμματείας της Επιτροπής: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Απόφαση GIL Insurance κ.λπ., προπαρατεθείσα.

92. Η δυσκολία που ενέχει το κριτήριο σχετικά με τη φύση ή την οικονομία του συστήματος έγκειται, πάντως, στο γεγονός ότι, όταν το Δικαστήριο κρίνει ότι το μέτρο διαφέρει από το γενικό εθνικό φορολογικό σύστημα, το μέτρο χαρακτηρίζεται ως μέτρο επιλεκτικής εφαρμογής. Η νομολογία αυτή καταλήγει, επομένως, σε ένα statu quo κατά το οποίο κανένα μέτρο δεν θα μπορεί να χαρακτηρισθεί δικαιολογημένο από τη φύση και την οικονομία του συστήματος [60].

93. Αυτό που έχει σημασία συναφώς δεν είναι, πράγματι, οι σκοποί που επιδιώκονται με το μέτρο, αλλά η εγγενής στο εθνικό φορολογικό σύστημα λογική.

94. Το άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973 συνιστά περίπλοκο μέτρο που περιλαμβάνει πλείονες φορολογικές λύσεις οι οποίες σκοπούν στην καθιέρωση φορολογικής μεταχειρίσεως που προσιδιάζει στις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών [61].

95. Παρά τον εκ πρώτης όψεως εξαιρετικό αυτό χαρακτήρα, το συμπέρασμα ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προορίζονται για τις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών είναι επιλεκτικής φύσεως δεν είναι οπωσδήποτε επιβεβλημένο. Νομίζω, αντιθέτως, ότι, αν ληφθεί υπόψη η οριζόντια φύση των εν λόγω εταιριών, δηλαδή η ποικιλία των τομέων στους οποίους μπορούν να δραστηριοποιούνται, η επιλεκτική φύση του επίμαχου μέτρου θα μπορούσε να αμφισβητηθεί. Εν πάση περιπτώσει, αν υποτεθεί ότι το σύστημα απαλλαγών των εν λόγω εταιριών είναι επιλεκτικής a priori φύσεως, θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από την οικονομία και τη φύση του συστήματος.

96. Συναφώς παρατηρώ ότι από τη νομολογία [62] προκύπτει ότι η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα συντρέχει εφόσον το μέτρο ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση με άλλες οι οποίες βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση, ενώ οι ενισχύσεις αφορούν έναν ολόκληρο οικονομικό τομέα.

97. Προς τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει να λυθεί, κατ' αρχάς, το ζήτημα αν οι συνεταιριστικές εταιρίες με σκοπό την αμοιβαία αλληλεγγύη και οι άλλες κερδοσκοπικές εταιρίες βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση. Στη συνέχεια, θα ήταν αναγκαίο να γίνει σύγκριση της καταστάσεως μιας συνεταιριστικής εταιρίας παραγωγών και εργατών στην περίπτωση της εφαρμογής του άρθρου 11 του ΠΔ 601/1973 προς τις άλλες κερδοσκοπικές εταιρίες και προς τις άλλες συνεταιριστικές εταιρίες.

98. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι οι συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών που αντιστοιχούν στον καθαρό τύπο της αμοιβαίας αλληλεγγύης και οι κερδοσκοπικές εταιρίες

60 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, Lenaerts, K., «State Aid and Direct Taxation», *EU competition law in context : essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, σ. 305.

61 — Το επίμαχο μέτρο φαίνεται ότι συνιστά εφαρμογή ενός σκοπού γενικότερης εμβέλειας που καθιερώνεται στο ιταλικό φορολογικό δίκαιο και αφορά την προώθηση της κεφαλαιοποιήσεως των συνεταιριστικών εταιριών και την αποθάρρυνση των επιστροφών. Βλ. Stracke, B., όπ.π., σ. 176 έως 183.

62 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Βέλγιο κατά Επιτροπής· Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke· Heiser, καθώς και Ιταλία κατά Επιτροπής.

δεν βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση όσον αφορά τα ποσά που καταβάλλονται στα μισθωτά μέλη ως αμοιβές, περιλαμβανομένων και των ενδεχομένων συμπληρωμάτων της αμοιβής τους.

99. Ως προς το σημείο αυτό συμφώνησε και η Γαλλική Κυβέρνηση, η οποία επισημαίνει ότι είναι λογικό να μην αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο οι εταιρίες που διανέμουν τα κέρδη τους στους εταίρους τους και οι λοιπές οντότητες, όπως οι συνεταιρισμοί οι οποίοι, λόγω του καταστατικού τους, δεν μπορούν να προβούν σε τέτοια διανομή.

100. Όπως υπογράμμισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η εκπρόσωπος της Adige Carni, η συμμετοχή των μετόχων ή των εταίρων (μελών) σε κεφαλαιουχική εταιρία είναι μια συμμετοχή που περιορίζεται στην εισφορά κεφαλαίων. Αντιθέτως, η σχέση αμοιβαίας αλληλεγγύης ή μια σχέση ανταλλαγής είναι χαρακτηριστική για μια συνεταιριστική εταιρία. Η διαφορά φορολογικής μεταχειρίσεως στηρίζεται στη διαφορά που υφίσταται μεταξύ των σχέσεων αυτών. Επιπλέον, αφού υπογράμμισε ότι δεν επρόκειτο για ζήτημα διπλής φορολογίας, η εκπρόσωπος της Adige Carni υπενθύμισε ότι, κατά την οικονομία του φορολογικού συστήματος που ετύγχανε εφαρμογής την εποχή των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ο σκοπός του εθνικού καθεστώτος συνίστατο στην ενιαία φορολογία ενός εισοδήματος, είτε σε επίπεδο συνεταιρισμού είτε σε επίπεδο μέλους.

101. Συναφώς, υπογραμμίζω ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973 φαίνεται να καταλήγει στην έλλειψη φορολογίας του εισοδήματος που απαλλάσσεται τόσο σε επίπεδο εταίρου όσο και σε επίπεδο συνεταιριστικής εταιρίας. Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η συνεταιριστική εταιρία δεν πληροί τις προϋποθέσεις που αφορούν ειδικά τους συνεταιρισμούς εφαρμόζεται το γενικό καθεστώς φορολογίας των νομικών προσώπων.

102. Κατά τον εφαρμοστέο την εποχή των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης κανόνα, η ουσιαστική διαφορά μεταξύ μιας κερδοσκοπικής εταιρίας και μιας συνεταιριστικής εταιρίας συνίστατο στο γεγονός ότι, για την κερδοσκοπική εταιρία, η μόνη φορολογία, είτε επιβάλλεται σε επίπεδο εταίρου είτε σε επίπεδο εταιρίας, αφορούσε κέρδος το οποίο μπορούσαν να οικειοποιηθούν οι μέτοχοι σε μεταγενέστερο στάδιο, για παράδειγμα, είτε κατά τη διανομή μερισμάτων, είτε κατά την πώληση των μετοχών ή κατά την εκκαθάριση της επιχειρήσεως. Δικαιολογημένα, επομένως, θεωρείται ότι επρόκειτο για ένα είδος προκαταβολής ως εισόδημα πραγματοποιούμενο από την εκμετάλλευση κεφαλαίου.

103. Η θεωρητική δικαιολόγηση της έννοιας της «shareholder value» (αξία για τον μέτοχο) ως κατευθυντήριας αρχής των κερδοσκοπικών κεφαλαιουχικών εταιριών στηρίζεται στην παραδοχή ότι η εταιρική περιουσία ανήκει, υπό την οικονομική έννοια του όρου, πάντοτε στους εταίρους.

104. Αντιθέτως, στο αστικό καθεστώς των συνεταιριστικών εταιριών αμοιβαίας αλληλεγγύης, τα μέλη της συνεταιριστικής εταιρίας δεν θα μπορούσαν ποτέ να οικειοποιηθούν αυτόν τον τύπο κερδών. Επομένως, αποκλείεται προκαταβολή παρεμφερής προς αυτήν που γίνεται δεκτή σε μια κεφαλαιουχική

εταιρία. Η σώρευση του κεφαλαίου εντός συνεταιριστικής εταιρίας δεν ωφελεί τους εταίρους.

105. Όσον αφορά, ειδικότερα, τους συνεταιρισμούς παραγωγών και εργατών, υπενθυμίζω ότι, τηρουμένων των αυστηρών όρων της αμοιβαίας αλληλεγγύης, το άρθρο 11, παράγραφος 1, του ΠΔ 601/1973 σκοπεί στον αποκλεισμό από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών των οποίων το φορολογητέο εισόδημα πραγματοποιείται από συντελεστές παραγωγής άλλους πλην της εργασίας των εταίρων που έχουν υποχρέωση συμμετοχής στη δραστηριότητα της εταιρίας με εισφορά που συνίσταται στην εργασία [63]. Αντιθέτως, στο μέτρο που το εισόδημα συνεταιριστικής εταιρίας παραγωγών και εργατών μπορεί να θεωρηθεί ότι παράγεται από την εργασία των εταίρων, το εν λόγω εισόδημα δεν φορολογείται.

106. Μια τέτοια υπόθεση δύσκολα μπορεί να νοηθεί στην περίπτωση των κερδοσκοπικών νομικών προσώπων που υπόκεινται στον γενικό κανόνα φορολογίας, δεδομένου, αφενός, ότι οι εταίροι τους δεν έχουν την υποχρέωση να εργαστούν για την εταιρία και, αφετέρου, ότι τα κέρδη μιας τέτοιας εταιρίας μπορούν να διανεμηθούν στους εταίρους.

107. Τέλος, θα επιθυμούσα να επιστήσω την προσοχή του Δικαστηρίου στα προβλήματα που δημιουργεί μια πτυχή συγκρισιμότητας μεταξύ των καταστάσεων των κεφαλαιουχικών εταιριών και των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών. Η πτυχή αυτή μου φαίνεται κρίσιμη, ιδίως, σε σχέση με τη θέση της Επιτροπής, η οποία υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, εφόσον ο φόρος δεν οφείλεται σε επίπεδο εταίρου, ο φόρος θα έπρεπε να πλήττει τα κέρδη της εταιρίας, ώστε το επίμαχο μέτρο να μην μπορεί να χαρακτηρισθεί ως κρατική ενίσχυση.

108. Όπως παρατήρησα ανωτέρω, με το άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973 επιχειρείται η καθιέρωση μιας σχηματικής διακρίσεως μεταξύ του «εσωτερικού» εισοδήματος ή εισοδήματος αμοιβαίας αλληλεγγύης, που παράγεται από την εργασία των μελών, και του «εξωτερικού» εισοδήματος, το οποίο προέρχεται από το κεφάλαιο ή από τις σχέσεις με τα μη μέλη και το οποίο δεν υπόκειται στην απαλλαγή. Πράγματι, τα πλεονάσματα που πραγματοποιούνται από τους άλλους συντελεστές παραγωγής και αντιστοιχούν στο κέρδος εκμεταλλεύσεως που πράγματι εισπράττει η συνεταιριστική εταιρία δεν καλύπτονται από το άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973.

109. Συναφώς, πρέπει να τονισθεί ότι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, η εισφορά του εταίρου στο εταιρικό κεφάλαιο δεν συνιστά, σε κεφαλαιουχική εταιρία, φορολογητέο εισόδημα για την εταιρία, αλλά ότι φορολογούνται τα κέρδη, όπως το προϊόν αυτού του κεφαλαίου, σε επίπεδο εταιρίας. Άλλωστε, εταιρική εισφορά υπό μορφή συμμετοχής σε

63 — Μια τέτοια υποχρέωση είναι χαρακτηριστική των προσωπικών εταιριών οι οποίες σε πολλά κράτη μέλη δεν συνιστούν ανεξάρτητες φορολογητέες οντότητες, αλλά το εταιρικό τους εισόδημα καταλογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα των εταίρων, ενώ το εισόδημα αυτό δεν διανεμήθηκε στους εταίρους. Παρά την ιδιαίτερη νομική τους προσωπικότητα, οι συνεταιριστικές εταιρίες έχουν πλείονα χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιριών. Βλ. Stracke, B., όπ.π., σ. 16 έως 19, και Mannio L., όπ.π., σ. 69.

είδος, όπως η εργασία, συνήθως αποκλείεται στην περίπτωση της κεφαλαιουχικής εταιρίας.

110. Σε μια συνεταιριστική εταιρία παραγωγών και εργατών, η μία από τις κύριες υποχρεώσεις που υπέχουν τα μέλη είναι αυτή της συνιστάμενης σε εργασία εισφοράς τους σε μόνιμη βάση. Η προστιθέμενη εταιρική αξία που γεννά η εργασία ενός μέλους της συνεταιριστικής εταιρίας και υπερβαίνει τις αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη παραμένει στην εταιρία. Από οικονομικής απόψεως, το εν λόγω τμήμα του πλεονάσματος που δεν αμείβεται και που ο εταίρος πρέπει να αφήσει στα κεφάλαια της εταιρίας έχει τη φύση εισφοράς σε κεφάλαιο. Κατά τη λογική αυτή, αυτό το τμήμα πρέπει να απαλλάσσεται του φόρου σε επίπεδο εταιρίας.

111. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προηγουμένων σκέψεων, το φορολογικό καθεστώς των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών, όπως προβλέπεται, ειδικότερα, στο άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο επιλεκτικής εφαρμογής, εφόσον οι εν λόγω εταιρίες δεν βρίσκονταν σε παρεμφερή κατάσταση προς τις κερδοσκοπικές εταιρίες ούτε προς τις λοιπές συνεταιριστικές εταιρίες.

112. Εν πάση περιπτώσει, η επίμαχη ρύθμιση μπορεί να εξηγηθεί από τη φύση ή την οικονομία του εθνικού συστήματος φορολογίας που εφαρμόζεται στο πλαίσιο των συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών. Νομίζω ότι οι φορολογικές ελαφρύνσεις που αφορούν τις συνεταιριστικές εταιρίες παραγωγών και εργατών πράγματι απορρέουν άμεσα από τις θεμελιώδεις και κατευθυντήριες αρχές του ιταλικού φορολογικού συστήματος.

113. Επομένως, φρονώ ότι δεν συντρέχει, εν προκειμένω, τουλάχιστον το ένα από τα κριτήρια που συνιστούν την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, και, δεδομένου ότι αυτά είναι σωρευτικής φύσεως, παρέλκει η εξέταση των λοιπών κριτηρίων του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

114. Αντιθέτως, εάν το Δικαστήριο δεν ήθελε ακολουθήσει την πρότασή μου, θα έπρεπε να εξετασθούν οι προϋποθέσεις του επηρεασμού των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών και της ενδεχομένης νοθεύσεως του ανταγωνισμού. Συναφώς, είμαι της γνώμης ότι η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχει επαρκείς ενδείξεις στο αιτούν δικαστήριο [64]. Εν πάση περιπτώσει, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει εν τοις πράγμασι, υπό το πρίσμα των ερμηνευτικών στοιχείων που απορρέουν από τη νομολογία, εάν πληρούνται εν προκειμένω οι δύο προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

115. Πάντως, πρέπει να εξετασθεί ακόμη το ζήτημα των ενδεχομένων υφισταμένων ενισχύσεων καθώς και αυτό της δυνατότητας εφαρμογής της αρχής de minimis.

64 — Βλ. απόφαση Cassa di Risparmio, προπαρατεθείσα (σκέψεις 140 έως 141).

VII — Επί των εννοιών των υφισταμένων ενισχύσεων και de minimis

Α — *Επί της έννοιας της υφισταμένης ενισχύσεως*

116. Κατά τη νομολογία, η έννοια της κρατικής ενισχύσεως, υφιστάμενης ή νέας, αφορά αντικειμενική κατάσταση. Η έννοια αυτή δεν μπορεί να εξαρτάται από τη συμπεριφορά ή τις δηλώσεις των θεσμικών οργάνων [65].

117. Με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και οι Paint Graphos και Adige Carni ισχυρίσθηκαν ότι τα ειδικά φορολογικά μέτρα που αφορούν τις συνεταιριστικές εταιρίες είναι «υφιστάμενες ενισχύσεις» διότι προβλέπονταν ήδη από την εφαρμοστέα ιταλική νομοθεσία πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Ρώμης το 1957 [66].

118. Η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η εφαρμοστέα νομοθεσία πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Ρώμης το 1957 προέβλεπε ένα φορολογικό καθεστώς, το οποίο, κατ' ουσίαν, απήλλασσε πλήρως τις συνεταιριστικές εταιρίες από τον φόρο που εφαρμοζόταν συνήθως στις κερδοσκοπικές εταιρίες, ενώ η απαλλαγή αφορούσε φυσικά μόνο τους συνεταιρισμούς που είχαν χαρακτήρα αμοιβαίας αλληλεγγύης, σύμφωνα με την αρχή που προέβλεπε κατά τον χρόνο εκείνο ο νόμος Basevi [67].

119. Όπως διευκρίνισε και η Επιτροπή, στην ιταλική έννομη τάξη ήδη από το 1957, οι συνεταιριστικές εταιρίες είχαν τη δυνατότητα να αποκλείσουν από το φορολογητέο ποσόν το σύνολο του ποσοστού του ετησίου κέρδους, πλεονέκτημα το οποίο, συνολικά θεωρούμενο, δεν έπαυσε να περιορίζεται από την ημερομηνία εκείνη. Οι υπηρεσίες της Επιτροπής διαπίστωσαν άλλωστε ότι οι τροποποιήσεις των επίμαχων μέτρων, ήδη από της ενάρξεως ισχύος της Συνθήκης ΕΟΚ, σκοπούσαν σε τεχνικές μεταβολές προκειμένου να προσαρμοστεί το σύστημα φορολογίας των συνεταιρισμών στη γενική φορολογία η οποία μεταβλήθηκε κατόπιν των μεταρρυθμίσεων του 1973, του 1986 και του 2004.

120. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Adige Carni, η Paint Graphos, η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή υποστήριξαν ότι τα επίμαχα μέτρα, εφόσον θεωρηθεί ότι συνιστούν κρατικές ενισχύσεις υπό την έννοια του άρθρου 87 ΕΚ, είναι υφιστάμενες ενισχύσεις, υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο i, του κανονισμού 659/1999.

121. Επομένως, εκ πρώτης όψεως, μπορεί βασίμως να θεωρηθεί ότι, στην περίπτωση κατά την οποία πληρούν τα κριτήρια του

65 — Απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2009, C-89/08, Επιτροπή κατά Ιταλίας κ.λπ. (Συλλογή 2009, σ. I-11245, σκέψη 72).

66 — Βλ. άρθρο 1, στοιχείο β΄, σημείο i, του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999.

67 — Ο νόμος αυτός ρύθμισε μέχρι το 2003 τις διατάξεις φορολογικής φύσεως που αποσκοπούν στον έλεγχο της τηρήσεως της προϋποθέσεως του σκοπού αμοιβαίας αλληλεγγύης, αναγκαίας προϋποθέσεως για την εφαρμογή των ειδικών φορολογικών μέτρων που προβλέπονται υπέρ των συνεταιριστικών εταιριών.

άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, τα επίμαχα μέτρα μπορούν να συνιστούν υφιστάμενες ενισχύσεις.

122. Πάντως, εφόσον, αφενός, το καθεστώς του 1954 [68] χαρακτηριζόταν από τη φορολογία τόσο της περιουσίας όσο και του εισοδήματος και, αφετέρου, κατά το καθεστώς που καθιερώθηκε δυνάμει του ΠΔ 601/1973, φορολογητέο ήταν μόνο το εισόδημα και υφίσταντο ορισμένα όρια στην εφαρμογή των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονταν με το κεφάλαιο της συνεταιριστικής εταιρίας, θεωρώ ότι μόνον το εθνικό δικαστήριο είναι σε θέση να εκτιμήσει, συνολικά, την ενδεχόμενη συνέχεια μεταξύ των προαναφερθέντων φορολογικών καθεστώτων. Στο πλαίσιο αυτό, θα χρειαστεί να εξακριβώσει, μεταξύ άλλων, αν η ελάφρυνση της φορολογικής επιβαρύνσεως κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της Συνθήκης της Ρώμης ήταν παρεμφερής ή πιο σημαντική σε σχέση με αυτή που εισήγαγε το ΠΔ 601/1973. Μόνον εάν συνέβαινε αυτό, θα επρόκειτο, στην υπό κρίση υπόθεση, για υφιστάμενες ενισχύσεις.

Β — *Επί της αρχής de minimis*

123. Με τα υπομνήματά της, η Paint Graphos ανέδειξε την προβληματική του καλουμένου κανόνα de minimis. Παρέπεμψε συναφώς στις διάφορες εκθέσεις και ανακοινώσεις της Επιτροπής που συντάχθηκαν μεταξύ του έτους 1984 και του έτους 1993 [69] και ισχυρίσθηκε ότι, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, του φορολογικού συντελεστή επί του εισοδήματος των επιχειρήσεων και, αφετέρου, των ορίων εφαρμογής της αρχής de minimis κατά τον χρόνο των επιδίκων φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος, το ύψος της φοροδιαφυγής θα ήταν οπωσδήποτε κατώτερο του ισχύοντος ορίου κατά τη διάρκεια των ετών που αφορούν οι διορθώσεις.

124. Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι ο κανόνας de minimis ανταποκρίνεται στις ανάγκες για διοικητική απλούστευση τόσο των κρατών μελών όσο και των υπηρεσιών της Επιτροπής, η οποία πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αφιερώνει τις δυνάμεις της στις περιπτώσεις που έχουν πραγματική σημασία σε κοινοτικό επίπεδο [70].

125. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο κανόνας de minimis μπορεί να εφαρμοστεί στις επίμαχες συνεταιριστικές εταιρίες, πράγμα το οποίο, κατ' αρχήν, δεν αποκλείω, η εφαρμογή της εν λόγω αρχής δεν είναι εν προκειμένω απλό ζήτημα, ιδίως από την άποψη της εφαρμογής του δικαίου ratione temporis.

126. Συναφώς, νομίζω ότι, εάν το εθνικό δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι το δικαίωμα στις φορολογικές απαλλαγές αμφισβητήθηκε και, κατά συνέπεια, ότι οι επίμαχες εταιρίες

68 — Νόμος 603, της 6ης Αυγούστου 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nº 182, της 11ης Αυγούστου 1954.

69 — Βλ. την XIVη έκθεση για την πολιτική του ανταγωνισμού — 1985, παράγραφος 203, in fine, και την ανακοίνωση της Επιτροπής της 6ης Μαρτίου 1996, σχετικά με τις ενισχύσεις de minimis (JO C 68, σ. 9).

70 — Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2002, C-310/99, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. I-2289, σκέψη 94).

δεν μπορούσαν πράγματι να τύχουν των φορολογικών πλεονεκτημάτων, ο χαρακτηρισμός του μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης de minimis θα έπρεπε να χωρήσει υπό το πρίσμα των κριτηρίων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που θα αποδεικνυόταν οριστικά ο χαρακτήρας τους ως κρατικών ενισχύσεων και το ενδεχόμενο φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει για την επιχείρηση θα υπολογιστεί, συνακολούθως, υπό το πρίσμα του κανονισμού 1998/2006.

127. Πάντως, εάν το αιτούν δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι οι εταιρίες απήλαυσαν ήδη των απαλλαγών, πράγμα που νομίζω ότι αποκλείεται δεδομένου ότι οι οικείοι φόροι δεν κατέστησαν από νομικής απόψεως οριστικοί, ο έλεγχος θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί υπό το πρίσμα των κριτηρίων που όρισαν οι ανακοινώσεις της Επιτροπής, οι οποίες ετύγχαναν εφαρμογής κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των διαφορών της κύριας δίκης.

VIII — Πρόταση

128. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο:

— να κρίνει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα της Corte suprema di cassazione υποβάλλονται απαραδέκτως·

— επικουρικώς, να κρίνει ότι παραδεκτώς υποβάλλεται μόνο το πρώτο προδικαστικό ερώτημα και να απαντήσει ότι φορολογικό καθεστώς συνεταιριστικών εταιριών παραγωγών και εργατών το οποίο σκοπεί, ενώ πρόκειται για σχηματική εφαρμογή, στην απαλλαγή του εισοδήματος που αντιστοιχεί στο εταιρικό πλεόνασμα το οποίο παράγεται από την εργασία των εταίρων, όπως το καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 11 του ΠΔ 601/1973, στο μέτρο που προκύπτει άμεσα από τις θεμελιώδεις και κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού συστήματος που τυγχάνει εφαρμογής όσον αφορά τη φορολογία των συνεταιριστικών εταιριών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.