JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
8 päivänä heinäkuuta 2010 [1]

1. Esillä olevissa asioissa kansallinen tuomioistuin esittää unionin tuomioistuimelle joukon kysymyksiä, joissa pääasiallisesti keskitytään siihen, onko tuotanto- ja työosuuskuntien verovapautusta koskevaa kansallista verojärjestelmää pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. [2]

2. Ennakkoratkaisukysymykset on esitetty kolmen oikeusriidan yhteydessä, joiden kohteena on yhtäältä se, että Italian veroviranomainen kieltäytyi myöntämästä Paint Graphos scarl -nimiselle osuuskunnalle (jäljempänä Paint Graphos) ja Adige Carni scrl -nimiselle osuuskunnalle (selvitystilassa; jäljempänä Adige Carni) verovapautuksia, joita Italian lain mukaan tuohon aikaan myönnettiin osuuskunnille, ja toisaalta ongelmat, jotka liittyvät Michele Franchetton, joka on riitauttanut veroviranomaisten hänen vuosien 1984–1988 tuloveroilmoitustensa oikaisemista koskevat päätökset, henkilökohtaiseen verotukseen.

3. Heti aluksi on korostettava, että kyseiset ennakkoratkaisupyynnöt antavat aihetta epäillä vakavasti, voidaanko niitä ottaa tutkittavaksi. Yksi näiden asioiden suurimmista vaikeuksista on epäsuhta unionin tuomioistuimelle toimitettujen tietojen rajallisen määrän ja sen käsiteltäväksi saatetun ongelmakentän laajuuden välillä, koska unionin tuomioistuimen on tutkittava erityisesti tuotanto- ja työosuuskuntien verotusjärjestelmää.

4. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin aikoo vastata kysymyksiin – jotka on ehdottomasti muotoiltava uudestaan –, tämä menettely tarjoaa mielenkiintoisen tilaisuuden tarkastella osuuskuntien verotukseen liittyvien kansallisten toimenpiteiden osalta edun saamisen ja valikoivuuden käsitteiden laajuutta. Erityisesti tulevat esiin kysymykset kansallisen järjestelmän sisäiseen logiikkaan pohjautuvan oikeuttamisperusteen soveltamisesta ja Italian lainsäätäjän kansallisessa välittömän verotuksen järjestelmässä valitsemien vaihtoehtojen analysoinnista.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Pääasia koskee 29.9.1973 annetun asetuksen tulkintaa, joten viittauksissa EY:n perustamissopimuksen määräyksiin noudatetaan numerointia, jota sovellettiin ennen Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen voimaantuloa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Euroopan unionin oikeus*

5. EY 87 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Jollei tässä sopimuksessa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.”

6. Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan:

a) ’tuella’ toimenpiteitä, jotka täyttävät kaikki perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdassa asetetut tunnusmerkit;

b) ’voimassa olevalla tuella’:

i) tukia, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen,

– –”

B *Kansallinen oikeus*

7. Asiakirja-aineiston hajanaisista tiedoista ilmenee, että Italian osuuskunnilta kannettiin pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana yhtäältä oikeushenkilöiden tuloveroa (imposta sul reddito delle persone giuridiche, jäljempänä IRPEG) ja toisaalta paikallista tuloveroa (imposta locale sui redditi, jäljempänä ILOR). Vuosina 1977–2004 pääomayhtiöiden [3]

3 – Italiassa osuuskuntia pidetään myös pääomayhtiöinä, eikä, kuten monen muun jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä, henkilöyhteenliittyminä. Alkujaan, ennen kuin osuuskuntiin sovellettavat erityissäännökset oli annettu Italiassa, osuuskunta luokiteltiin lähinnä vaihtuvapääomaiseksi yhtiöksi. Ks. Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, s. 49–50.

yleinen verotus Italiassa perustui yhdenkertaisen verotuksen periaatteeseen, mikä ilmeni siten, että niiden osakkaita varten otettiin käyttöön veronhyvitysjärjestelmä. Tässä järjestelmässä yhtiön voitot verotettiin yhtiön verotuksessa yhtiöön sovellettavan verokannan mukaisesti, mutta niiden osakkaita/osakkeenomistajia verotettiin voitonjaosta luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen progressiivisen verokannan mukaisesti. Yhtiön osakkaiden, joilla oli ollut oikeus yhtiön maksettavaksi kuuluvaa veroa vastaavaan veronhyvitykseen, piti maksaa yhtiöön sovellettavan verokannan ja heidän henkilökohtaiseen verotukseensa sovellettavan progressiivisen verokannan välinen erotus. [4]

8. Lisäksi asiakirja-aineistosta ilmenee, että monet osuuskuntiin sovellettavat erityiset verosäännökset perustuvat keskinäisyyden periaatteeseen, mikä puolestaan rajoittaa osuuskuntien voittojen tai varojen jakoa niiden jäsenille.

9. Veroetuja koskevista säännöksistä 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 601, [5] sellaisena kuin se oli voimassa vuosina 1984–1993, (jäljempänä asetus nro 601/1973) 11 §:ssä, jonka otsikkona on ”Tuotanto- ja työosuuskunnat”, säädetään seuraavaa:

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

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

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

4 – Pääomayhtiöihin nykyään sovellettavan järjestelmän mukaan niihin kohdistuu yhteisöjen tulovero (imposta sul reddito delle società, jäljempänä IRES), joka on kiinteän verokannan mukaan sovellettava suhteellinen vero. Pääomayhtiöiden osakkaat maksavat luonnollisten henkilöiden tuloveroa (imposta sul reddito delle persone fisiche), joka on heille jaetuista osingoista tai voitoista perittävä progressiivinen vero, ja heidän tällaisesta tulostaan on verotettavaa 40 %. Näin on vapautettu 60 % yhtiöiden osakkaiden osingoista tai voitoista ketjuverotuksen poistamiseksi.

5 – Decreto sulla disciplina delle agevolazioni tributarie (GURI nro 268, Supplemento ordinario 16.10.1973, s. 3).

10. Asetuksen nro 601/1973 14 §:ssä, jonka otsikko on ”Etujen soveltamisen edellytykset”, säädetään seuraavaa:

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

2. Keskinäisyyden tavoitteesta johtuvat vaatimukset katsotaan täytetyiksi, jos väliaikaisen valtionpäämiehen 14.12.1947 antaman asetuksen nro 1577 26 §:ssä ja sen myöhemmissä muutoksissa säädetyistä edellytyksistä on määrätty osuuskunnan säännöissä nimenomaisesti ja ilman mitään poikkeamismahdollisuutta ja jos näitä edellytyksiä on tosiasiallisesti noudatettu verokauden ja sitä edeltäneiden viiden vuoden aikana tai osuuskunnan sääntöjen hyväksymistä seuranneena viittä vuotta lyhyempänä aikana.

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

II Pääasioiden tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

A *Asia C-78/08*

11. Materan kaupungin veroviranomainen antoi Guardia di Finanzan suorittaman tarkastuksen perusteella Italian oikeuden mukaan perustetulle Paint Graphosille tiedoksi verotuspäätöksen, jolla oikaistiin sen vuoden 1993 tulojen määrä IRPEG:n ja ILOR:n määrittämiseksi. Samalla päätöksellä veroviranomainen epäsi mainitulta osuuskunnalta oikeuden asetuksen nro 601/1973 11, 12 ja 14 §:ssä säädettyihin verovapautuksiin. Useiden, Paint Graphosin sekä Ministero dell’Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entraten tekemien valitusten seurauksena asian käsittely on tällä hetkellä kesken ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa.

B *Asia C-79/08*

12. Rovigon veroviranomainen ilmoitti 8.6.1999 päivätyssä verotuspäätöksessä Italian oikeuden mukaan perustetulle Adige Carnille, että se oli menettänyt oikeuden asetuksen nro 601/1973 10 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädettyihin veroetuihin, ja

ilmoitti lisäksi sen vuodelta 1993 verotettavien tulojen aiempaa suuremman määrän ja siitä seuraavan suuremman IRPEG:n ja ILOR:n. Veroviranomainen riitautti erityisesti tietyt olemattomiin henkilöihin liittyneistä toimenpiteistä annetut laskut ja piti laskuja vastaavaa summaa kirjanpitoon merkitsemättä jätettynä Adige Carnin tulona ja oletti tämän vuoksi, että tulo oli jaettu jäsenille asetuksen nro 601/1973 11 §:n vastaisesti. Useiden valitusten jälkeen Adige Carni on tehnyt kassaatiovalituksen, jossa se vetoaa erityisesti kyseisten verovapautusten epäämisen perustelujen puuttumiseen tai niiden puutteellisuuteen.

14. Ministero delle Finanze on tehnyt kassaatiovalituksen, jossa se vaatii sen Commissione tributaria centralen päätöksen kumoamista, jossa tämä Franchetton asiakysymysten osalta esittämiä perusteluja tutkimatta katsoi, että osuuskunnalta ei voitu evätä verotuksellisia etuja, ilman että työministeriön pakollinen lausunto oli ensin saatu. Ministero delle Finanze vetosi erityisesti asetuksen nro 601/1973 14 §:n rikkomiseen, koska päätös oli osoitettu osakkaalle eikä itse osuuskunnalle, minkä vuoksi työministeriöltä ei tarvinnut pyytää lausuntoa.

C *Asia C-80/08*

D *Ennakkoratkaisukysymykset*

13. Monfalconen veroviranomainen oikaisi Franchetton vuosilta 1984–1986 esittämiä veroilmoituksia sillä perusteella, että Italian oikeuden mukaan perustetun Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l. -nimisen osuuskunnan, jonka toimialana oli simpukoiden kasvatus ja myynti, jäsenenä hän oli toiminut markkinoilla itsenäisesti, kun sen sijaan osuuskunta, jonka nimissä osto- ja myyntilaskut toimitettiin, sai jokaisesta myynnistä provision kaikista suoritetuista palveluista ja jakoi hinnan korotuksen jäsenille sen sijaan, että se olisi tulouttanut sen tätä tarkoitusta varten perustettuihin rahastoihin.

15. Corte suprema di cassazionen (Italia) mukaan näiden osuuskuntien voittoa tavoitteleviin yhteisöihin nähden saamien verotuksellisten etujen yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa arvioitaessa on ratkaistava, onko se, että kyseiset toimijat saavat verotuksessaan säästöjä, sääntöjenvastaista valtiontukea, koska jos se on sitä, EY 88 artiklan 3 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen vuoksi kansallisten viranomaisten, tuomioistuimet mukaan lukien, on siinä tapauksessa jätettävä soveltamatta kyseistä sisäistä järjestelmää sekä määrättävä saadut tuet palautettaviksi. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, onko osuuskuntamuodon käyttö oikeuden väärinkäyttöä.

16. Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko asetuksen [nro 601/1973] 10, 11, 12, 13 ja 14 §:n nojalla myönnetyt veroedut yhteensopivia kilpailusääntöjen kanssa, ja tarkemmin, onko niitä tässä tapauksessa pidettävä EY 87 artiklassa tarkoitettuina valtiontukina, kun otetaan huomioon erityisesti se, että väliaikaisen valtionpäämiehen [14.12.1947] antamassa asetuksessa nro 1577 säädetty väärinkäytösten valvonta- ja korjausjärjestelmä ei ole asianmukainen?

2) Erityisesti ongelmasta, joka koskee riidanalaisten veroetuja sisältävien toimenpiteiden luonnehtimista valtiontuiksi, on kysyttävä, voidaanko tällaisia toimenpiteitä pitää oikeasuhteisina osuuskunnalle annettuihin tehtäviin nähden ja voiko oikeasuhteisuuden arviointi koskea yksittäisen toimenpiteen lisäksi etuutta, joka toimenpiteellä kokonaisuutena myönnetään, ja siitä aiheutuvaa kilpailun vääristymistä?

3) Vaikuttaako edellisiin kysymyksiin annettaviin vastauksiin se, että valvontajärjestelmää on myöhemmin heikennetty vakavalla tavalla yhteisölainsäädännön uudistuksella ennen kaikkea niiden osuuskuntien osalta, jotka ovat pääasiallisesti keskinäisiä eivätkä kokonaan keskinäisiä vuonna 2004 annetun lain nro 311 mukaisesti?

4) Riippumatta siitä, ovatko kyseiset veroedut luonnehdittavissa valtiontueksi, voidaanko osuuskuntamuodon käyttämistä myös muissa tapauksissa kuin petosten tai valeoikeustoimien tapauksissa pitää oikeuden väärinkäyttönä, jos tällaista yhteisömuotoa käytetään ainoana tai pääasiallisena tarkoituksena saada säästöjä verotuksessa?”

III Menettely unionin tuomioistuimessa

17. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 25.2.2008.

18. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Paint Graphos ja Adige Carni, Italian, Espanjan ja Ranskan hallitukset sekä Euroopan komissio.

19. Istunnossa, joka pidettiin 11.3.2010, edustettuina olivat Paint Graphos, Adige Carni, Franchetto, Italian, Espanjan ja

Ranskan hallitukset, komissio ja EFTAn valvontaviranomainen. [6]

IV Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen

A *Asianosaisten huomautukset*

20. Paint Graphos ja Adige Carni sekä Italian hallitus esittävät unionin tuomioistuimelle, että se jättää ennakkoratkaisukysymykset tutkimatta. Komission mukaan unionin tuomioistuimen on katsottava, että se ei ole toimivaltainen vastaamaan kansallisen tuomioistuimen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin.

21. Tämä päättely perustuu yhtäältä siihen, että pääasioihin liittyviä oikeussääntöjä ja tosiseikkoja ei ole täsmennetty riittävällä tavalla, ja toisaalta siihen, ettei ole selkeitä perusteita sille, että esitetyillä kysymyksillä todella on merkitystä asioiden ratkaisemisen kannalta. Asianosaiset nimittäin epäilevät unionin tuomioistuimen vastauksen hyödyllisyyttä pääasioiden ratkaisemisessa todeten, että unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset ovat ennenaikaisia, hypoteettisia tai jopa fiktiivisiä.

22. Komission ja Italian ja Espanjan hallitusten mukaan kolme ensimmäistä kysymystä on joka tapauksessa jätettävä tutkimatta, koska ne liittyvät kansallisiin säännöksiin, joita ei voida soveltaa pääasioissa. Komission mukaan sama koskee myös neljättä kysymystä, koska kysymys käytännöistä, joilla pyritään saamaan etuja yhteisön oikeuden perusteella, ei tule edes esiin, sillä käsiteltävänä olevissa asioissa edut johtuvat ainoastaan sisäisestä oikeudesta, joten yhteisön periaatetta oikeuden väärinkäytöstä ei voida soveltaa.

23. Lopuksi on tuotu esiin ongelmat, jotka liittyvät komission yksinomaiseen toimivaltaan lausua valtiontuen soveltuvuudesta yhteismarkkinoille. Näin ollen komissio katsoo, että myös toinen kysymys on jätettävä tutkimatta.

B *Esitettyjen kysymysten tutkittavaksi ottamista koskeva arviointi*

24. Alustavana huomautuksena esitän, että esillä olevassa menettelyssä unionin tuomioistuimelle esitetyissä ennakkoratkaisupyynnöissä erityisen ongelmallista on niiden tutkittavaksi ottaminen.

25. Ensinnäkin ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevien päätösten suppean muotoilun vuoksi ei ole mahdollista

6 – Suullista käsittelyä koskevan kutsun liitteessä kehotettiin istuntoon osallistuvia keskittymään suullisissa lausumissaan siihen, onko pääasiassa kyseessä olevien veroetujen kaltaisia veroetuuksia pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina valtiontukina, ja jos on, niin missä olosuhteissa. Italian hallitukselle osoitettiin myös voimassa olevia tukia koskeva kysymys.

ymmärtää kyseessä olevan kansallisen järjestelmän yksityiskohtia eikä pääasioiden oikeudenkäyntien tosiseikkoja. Kansallisen tuomioistuimen toimittamista tiedoista sekä asioissa huomautuksia esittäneiden asianosaisten toimittamasta aineistosta saa pikemminkin sekavan vaikutelman kansallisen oikeuden sisällöstä kyseisellä alalla. Unionin tuomioistuimelle ei ole myöskään toimitettu tarkkoja tietoja muiden yhteisömuotojen kuin osuuskuntien verotuksesta, vaikka nämä tiedot olisivat välttämättömiä, jotta voitaisiin arvioida vertailukelpoisuutta tilanteiden välillä; tällainen tilanteiden vertailu sisältyy valtiontuen käsitteelle keskeisiin edun ja valikoivuuden käsitteisiin.

26. Toiseksi vieläkin epävarmemmalta vaikuttaa unionin oikeuden ja ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettujen asioiden välinen yhteys. Kun otetaan huomioon pääasioiden oikeudenkäyntien tarkoitus ja luonne, asian kannalta on vaikea ymmärtää, miten unionin tuomioistuimen vastaus voisi olla hyödyksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevien asioiden ratkaisemisessa. Nämä asiat nimittäin koskevat verohallinnon suorittaman valvonnan pätevyyttä, kun taas ennakkoratkaisukysymykset koskevat veroetujen luonnehdintaa EY 87 artiklan kannalta. Lisäksi on todettava, että Paint Graphosin mukaan vireillä olevat menettelyt koskevat tulojen tarkistamiseen liittyviä säännöksiä eivätkä verokantojen luonnetta tai yhteensopivuutta yhteisön oikeuden säännösten kanssa.

27. Franchetton osalta on lisäksi todettava, että kyseisen kansallisen oikeusriidan kohteena ei ole kyseisen osuuskunnan verotus vaan Franchetton henkilökohtainen verotus. Ennakkoratkaisupyynnön sanamuodosta poiketen osuuskunta, jonka osakas Franchetto on ollut, ei näytä olleen asetuksen nro 601/1973 11 §:ssä tarkoitettu työosuuskunta vaan kyseisen asetuksen 10 §:n, jonka merkitystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole selvittänyt, alaisuuteen kuuluva pienimuotoista kalastusta harjoittava osuuskunta.

28. Kolmanneksi kansallinen tuomioistuin pohtii problematiikkaa, joka liittyy kansallisten toimenpiteiden oikeasuhteisuuteen suhteessa osuuskunnan tavoitteisiin, jotka on ilmeisesti määritelty kansallisessa oikeusjärjestyksessä. Kansallisten verotoimenpiteiden suojaamien etujen ja kilpailun vääristymisen välistä tasapainoa koskevien kriteerien tarkastelu liittyy kuitenkin tutkintaan, jossa tarkastellaan mahdollisten valtiontukien soveltuvuutta yhteismarkkinoille.

29. Neljänneksi kolmannesta kysymyksestä on todettava, että siinä kyse on pikemminkin pohdinnoista tai kommentista eikä sitä voida käsitellä erillisenä kysymyksenä.

30. Lopuksi neljäs kysymys liittyy yksinomaan kansalliseen oikeuteen eikä unionin tuomioistuimella näin ole toimivaltaa vastata asianomaiseen kysymykseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin pohtii osuuskunnan oikeudellisen muodon valinnan ja verotuksessa saatavan säästön toteutumisen välistä yhteyttä.

31. Näin määriteltyjen ongelmien vuoksi riittää, kun todetaan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen voidaan jättää vastaamatta, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkinnalla ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin. [7]

32. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on nimittäin esitettävä tarkat syyt, joiden perusteella se on päätynyt esittämään kysymyksen tiettyjen unionin oikeuden säännösten tulkinnasta ja pätevyydestä. Unionin tuomioistuin on näin katsonut välttämättömäksi, että kansallinen tuomioistuin antaa edes vähäisen selvityksen niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne yhteisön säännökset, joiden tulkintaa tai pätevyyden arviointia se pyytää, sekä siitä yhteydestä, jonka se katsoo vallitsevan näiden säännösten ja oikeusriitaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön välillä. [8]

33. Lisäksi unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa lausua kansallisen toimenpiteen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. [9] Se ei myöskään voi lausua valtiontuen tai tukijärjestelmän soveltuvuudesta yhteismarkkinoille, koska tämän soveltuvuuden arviointi kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan, jonka käyttämistä unionin tuomioistuimet valvovat. [10] Unionin tuomioistuimella ei myöskään ole toimivaltaa arvioida pääasian tosiseikkoja tai soveltaa tulkitsemiaan unionin säännöksiä kansallisiin toimenpiteisiin tai tilanteisiin, koska nämä kysymykset kuuluvat kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan. [11]

34. Edellä esitetyn perusteella unionin tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset on siis jätettävä kokonaisuudessaan tutkimatta.

35. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, ettei se voi noudattaa näin jyrkkää ehdotusta, ehdotan, että tarkastelussa keskitytään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

36. Tältä osin näyttää siltä, että Corte suprema di cassazione tukeutuu oletukseen, jonka mukaan kyseessä olevilla osuuskunnilla oli tosin periaatteessa oikeus vapautuksiin, mutta nämä osuuskunnat eivät voi hyötyä kyseisistä eduista, koska ne olivat sääntöjenvastaisia valtiontukia.

7 – Asia C-343/90, Lourenço Dias, tuomio 16.7.1992 (Kok., s. I-4673, Kok. Ep. XIII, s. I-69, 20 kohta) ja asia C-314/08, Filipiak, tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-11049, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Asia C-437/97, EKW ja Wein & Co, tuomio 9.3.2000 (Kok., s. I-1157, 52 kohta).

9 – Ks. erityisesti asia C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomio 26.1.2010 (Kok., s. I-635, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 – Asia C-237/04, Enirisorse, tuomio 23.3.2006 (Kok., s. I-2843, 23 kohta).

11 – Ks. asia C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-2941, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37. Ennakkoratkaisupyynnöllään ja erityisesti sen ensimmäisellä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin pyrkii siis siihen, että unionin tuomioistuin tarkastelisi osuuskuntia koskevan kansallisen verojärjestelmän säännösten yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa. Se toimittaa tältä osin pitkän selvityksen Italian alaa koskevien verosäännösten – joita ei suurelta osin voida soveltaa pääasioissa – kehityksestä ja viittaa myös sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön että komission eri tiedonantoihin, jotka koskevat valtiontukisäännösten soveltamista kansallisiin verotoimenpiteisiin.

38. Vaikka unionin tuomioistuimella ei EY 234 artiklan nojalla ole toimivaltaa ratkaista ennakkoratkaisukysymystä kansallisen oikeuden alaan kuuluvien sääntöjen tulkinnasta, [12] se on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa kansallisen toimenpiteen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa käsiteltäväkseen saatetussa asiassa. [13] Valtiontukien osalta unionin tuomioistuin voi muun muassa esittää kansalliselle tuomioistuimelle sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi ratkaista, onko tiettyä kansallista toimenpidettä pidettävä unionin oikeudessa tarkoitettuna valtiontukena. [14]

39. Esillä olevissa asioissa kansallisen tuomioistuimen mainitsemien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella on mielestäni järkevää katsoa, että unionin tuomioistuimella on käytettävissään vähimmäismäärä tietoja, jotka antavat sille mahdollisuuden ratkaista ennakkoratkaisupyyntö osittain, kunhan ensimmäinen kysymys muotoillaan uudelleen [15] siten, että unionin tuomioistuin lausuu valtiontuen käsitteen kriteereistä suhteessa kyseiseen verojärjestelmään. Tämän tarkastelun päätteeksi ja kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen esittämät seikat, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista kysymys siitä, voiko osuuskunnille tarkoitettu mahdollinen veroetu olla EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

40. Lisäksi tämän uudelleenmuotoilun yhteydessä on syytä pitäytyä pääasioihin sovellettavissa kansallisissa säännöksissä. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaa kaikissa kolmessa ennakkoratkaisupyynnössään, että kyse on tuotanto- ja työosuuskunnista, ehdotan, että ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tutkimisessa rajoitutaan tarkastelemaan tätä kysymystä asetuksen nro 601/1973 11 §:n kannalta.

41. Lopuksi on todettava, että unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut komission tavoin, että kansallisilla tuomiois-

12 – Asia C-341/94, Allain, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4631, 11 kohta).

13 – Ks. em. asia Enirisorse, tuomion 24 kohta ja em. asia Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomion 23 kohta.

14 – Ks. asia C-140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, tuomio 10.6.2010 (Kok., s. I-5243, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 – Asia C-45/06, Campina, tuomio 8.3.2007 (Kok., s. I-2089, 30 kohta); asia C-427/06, Bartsch, tuomio 23.9.2008 (Kok., s. I-7245, 31 kohta) ja asia C-350/07, Kattner Stahlbau, tuomio 5.3.2009 (Kok., s. I-1513, 24 kohta).

tuimilla on toimivalta tulkita valtiontuen käsitettä. [16] Näin ollen, kun kansallisella tuomioistuimella on epäselvyyttä tämän käsitteen tulkinnasta, se voi pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua. Kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välisen yhteistyön ei kuitenkaan pidä johtaa unionin toimielimille annettujen toimivaltuuksien tasapainon horjuttamiseen. Kansallisen tuomioistuimen asema on siis edelleen komissioon verrattuna toissijainen tutkittaessa yhteismarkkinoille soveltuvuutta.

V Alustavia huomautuksia osuuskunnista

A *Osuuskuntien tunnusmerkit ja niiden verokohtelu*

42. Osuuskunnat ovat luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden yhteenliittymiä, joilla on vahvasti henkilösidonnainen luonne sekä erityiset toimintaperiaatteet, joita ovat demokraattisen rakenteen ja valvonnan periaate sekä periaate tilikauden voiton jakamisesta oikeudenmukaisesti. [17]

43. Osuuskuntien erityispiirrettä on kuvattu keskinäisen edun käsitteen kautta, ja edun saanti voi toteutua kahden erillisen tekniikan avulla eli välittömän edun ja myöhemmin maksettavan edun eli hyvityksen kautta. Osuuskunnissa on lisäksi mahdollista erottaa toisistaan osakkaiden kanssa tapahtuneesta toiminnasta saatu tulo ja kolmansien kanssa käydystä kaupasta saatu tulo. [18]

44. Osuuskunnan osakkaidensa kanssa harjoittamassa toiminnassa tulot jaetaan osakkaiden kesken kahdessa vaiheessa. Välitön etu saadaan maksettuun hintaan liittyvästä kohtelusta tai osakkaan tekemän hankinnan hinnasta myönnettävästä alennuksesta. Myöhemmin maksettava etu muodostuu hyvityksestä, jota osuuskunta maksaa osakkaille säännöllisesti ja joka määräytyy osakkaalla osuuskuntaan olevan suhteen tai hänen omistusosuutensa mukaisesti.

45. Osuuskuntia koskeva verojärjestelmä on tiukasti sidottu niiden pääoman rakenteeseen ja sen edellyttämään taloudelliseen järjestelmään. Tästä voitaisiin siis päätellä, että

16 – Asia 78/76, Steinike & Weinlig, tuomio 22.3.1977 (Kok., s. 595, Kok. Ep. III, s. 341, 14 kohta); asia C-354/90, Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, tuomio 21.11.1991 (Kok., s. I-5505, Kok. Ep. XI, s. I-495, 10 kohta); asia C-39/94, SFEI ym., tuomio 11.7.1996 (Kok., s. I-3547, 49 kohta) sekä asia C-368/04, Transalpine Ölleitung in Österreich, tuomio 5.10.2006 (Kok., s. I-9957, 39 kohta).

17 – Cathiard, C., "La société coopérative européenne", *La semaine juridique Entreprise et affaires*, nro 1, 2009, s. 34–50.

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

osuuskunnat toimivat niille ominaisissa oikeudellisissa ja taloudellisissa puitteissa.

46. Osuuskuntien tulojen verokohtelun monitahoisuutta kuvaa hyvin eri jäsenvaltioiden valitsemien ratkaisujen erilaisuus. [19] Asiaa koskevassa kirjallisuudessa onkin todettu, että tämä vero-oikeudellinen heterogeenisuus kuvastaa näiden yksityisoikeudellista heterogeenisuutta ja että se näyttää olevan tarpeen sellaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, jotka huolimatta osuuskuntien luonteen muuttumisesta kilpailunäkökohtien vuoksi ovat edelleen osuuskunnilla erilaisia kuin voittoa tavoittelevilla yhteisöillä. [20]

47. Joissakin kansallisissa järjestelmissä osuuskuntiin sovelletaankin yleisiä yhteisöverotuksen normeja. [21] Toisissa jäsenvaltioissa sovelletaan vapautusmenetelmää, joka tarkoittaa yhtäältä osuuskunnan verotuksessa sivuuttamiseen perustuvaa järjestelmää, jossa osuuskunnan saama tulos kohdennetaan sen osakkaille, ja toisaalta ainoastaan sellaisten tulosten vapauttamista, jotka on saatu liiketoimista osakkaiden kanssa, jolloin osakkaita verotetaan jaetuista tuloista henkilökohtaisesti. [22] Joissakin kansallisissa järjestelmissä sallitaan hyvityksen vähentäminen veron laskentaperusteesta. [23] Lopuksi osakkaille jaettua voittoa voidaan kohdella osinkoina ja soveltaa näihin alhaisempaa verokantaa. [24]

48. Usein osuuskuntien verotus on sidottu velvoitteeseen toimia osuuskunnille ominaisella tavalla. Mikäli ne eivät täytä tätä vaatimusta, niille aiheutuu merkittäviä veroseuraamuksia. Aina ei siis ole mahdollista määritellä eroja osuuskuntien verotusta ja pääomayhtiöiden verotusta yleisesti sääntelevien periaatteiden välillä sen toteamiseksi, perustuvatko nämä erot osuuskuntien suosimisen tavoitteeseen vai niiden erityiseen luonteeseen. [25]

49. Italiassa tuotanto- ja työosuuskunnat ovat kehittyneet yhtäältä käsityöläisten osuuskuntamuotona (ensimmäinen perustettiin vuonna 1855 Altaren lasinvalmistajien

19 – 12-jäsenisen EU:n jäsenvaltioiden osuuskuntien verotuksen esittelyn osalta ks. 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, Luxembourg, 2009, s. 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, s. 51–79. Tekijä luokittelee tähän ryhmään Irlannin ja suurimman osan Itävallan ja Kreikan osuuskunnista.

22 – Alguacil Marí, M. P. mainitsee em. teoksessaan tässä luokassa mm. Portugalin kulutusosuuskuntien osalta, Saksan ja Kreikan maatalousosuuskuntien osalta ja Italian maatalous- ja kalastusosuuskuntien osalta.

23 – Alguacil Marí, M. P. mainitsee em. teoksessaan erityisesti Saksan, Tanskan, Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan.

24 – Alguacil Marí, M. P. mainitsee em. teoksessaan tässä ryhmässä erityisesti Portugalin ja Espanjan.

25 – Ks. Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, s. 73.

kesken) ja toisaalta organisaatiomuotona, jossa erityistä ammattitaitoa vailla olevat ruumiillisen työn tekijät ovat liittyneet yhteen. Viimeksi mainittuja perustettiin (ensimmäinen vuonna 1883 Ravennassa) osuuskunnan rakennetyöttömyydestä tai kausityöttömyydestä kärsivien jäsenten työnsaantimahdollisuuksien parantamiseksi alkujaan erityisesti rakennusalalla mutta sittemmin hyvin erilaisen toiminnan puitteissa. Tältä osin on todettava, että Italiassa erotetaan toisistaan maatalouden tai kalastuksen alalla toimivat tuotanto- ja työosuuskunnat ja muut tuotanto- ja työosuuskunnat. [26]

50. Käsiteltävänä olevissa asioissa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi siltä osin kuin kyse on pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Italian oikeusjärjestyksessä sovellettavista säännöksistä, että osuuskunnat saavat täydellisen tai osittaisen vapautuksen tietyistä veroista sellaisen erityisen taloudellisen tavoitteen täyttämiseksi, joka tunnustetaan Italian perustuslain 45 §:ssä osuuskuntien harjoittaman yhteistyön sosiaalisen tehtävän ja keskinäisen luonteen perusteella.

51. On todettava, että 14.12.1947 annetun väliaikaisen valtionpäämiehen asetuksen (decreto legislativo) nro 1557 (jäljempänä Basevi-laki) 26 §:n mukaan keskinäisyyden katsottiin toteutuvan, jos osuuskunnan säännöissä oli seuraavat lausekkeet: ensiksi kielto jakaa suurempia osinkoja kuin tosiasiallisesti maksettuun pääomaan sovellettu laillinen korko, toiseksi kielto jakaa rahastoituja varoja osakkaille osuuskunnan olemassaolon aikana ja kolmanneksi lauseke siitä, että jos osuuskunta puretaan, kaikki varat vähennettynä maksetulla pääomalla ja mahdollisilla osingoilla siirretään yleishyödylliseen keskinäiseen tarkoitukseen.

52. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, tuotanto- ja työosuuskunnille tunnusomaista on yrittäjä- tai työntekijäosakkaan rooli. Mainittujen osuuskuntien tapauksessa, kuten esillä olevissa asioissa, jäsenet harjoittavat omaa ammattitoimintaansa osuuskunnassa ja heidän työnsä tuottama ylijäämä voidaan jakaa edelleen palkan lisinä. [27]

53. Esillä olevassa menettelyssä huomautuksia esittäneiden asianosaisten toimittamien tietojen mukaan osuuskunnan veron laskentaperuste määritetään samalla tavoin kuin

26 – Italian tuotanto- ja työosuuskuntien historiasta ks. Klingberg, W., em. teos, s. 21–27. Vuonna 1911 annetussa lainsäädännössä säädetään erityisjärjestelmästä, joka koskee sellaisten tuotanto- ja työosuuskuntien ylijäämän jakoa, jotka haluavat osallistua julkisiin rakennusurakoihin. Ibid., s. 123 ja 124.

27 – Stracken mukaan Etelä-Euroopan jäsenvaltioille tyypillisten tuotanto- ja työosuuskuntien tarkoituksena on parantaa jäsenten työnsaantimahdollisuuksia. Niiden erityisen verokohtelun tarkoituksena on edistää näiden osuuskuntien pysyvyyttä yhteisen osuuskuntapääoman kasvun kautta. Ks. Stracke, B., em. teos, s. 46.

muun yhteisön kuin osuuskunnan veron laskentaperuste. Periaatteessa kyse on yritystoiminnan tuottaman nettovoiton verottamisesta. Tähän on lisättävä se asiakirja-aineistosta ilmenevä seikka, että kaikki yritykset voivat vähentää maksamansa palkat verotettavasta tulostaan.

54. Lopuksi totean, että ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjen ongelmien lisäksi asianosaiset ovat keskustelleet osuuskuntien verotuksesta laajemmin kuin asetuksen nro 601/1973 11 §:n mukaisten vapautusten puitteissa. Erityisesti komissio tarkensi istunnossa kantaansa kirjallisiin huomautuksiinsa verrattuna, kun se toi esiin sen seikan, että Italian oikeudessa ei veroteta osuuskuntien jakokelvottomiin rahastoihin rahastoitavia varoja.

55. Tältä osin katson, että tuotanto- ja työosuuskuntien osalta tällä seikalla voi olla merkitystä vain siinä määrin kuin asianomainen osuuskunta ei ole voinut hyötyä pääasioissa kyseessä olevista vapautuksista. Unionin tuomioistuimen arvioinnin kohde pitää mielestäni rajata kysymykseen siitä, voivatko asetuksen nro 601/1973 11 §:ssä tarkoitetut tuotanto- ja työosuuskuntia koskevat vapautukset täyttää EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen kriteerit.

B *Asetuksen nro 601/1973 11 §*

56. Asetuksen nro 601/1973 11 §:n 1 momentin mukaan osuuskunnille myönnetään tulojen vapautus verosta, jos palkkojen osuus on vähintään 60 prosenttia kaikkien muiden kulujen kokonaismäärästä raaka-aineisiin ja tarvikkeisiin liittyviä kuluja lukuun ottamatta. Tällainen verovapaus siis edellyttää, että voidaan määritellä osakkaiden työpanoksen ja muiden tuotantotekijöiden (kuten pääoman ja vieraan työn) panoksen välinen suhde, yleiskulut sekä tavara- ja kalustokustannukset mukaan lukien. Tällaisen muuttujan määritteleminen mahdollistaa tosiasiallisesti maksettujen palkkojen ja kaikkien muiden osuuskunnalle aiheutuvien kustannusten välisen suhteen valvomisen.[28] Siinä tapauksessa, että palkkojen osuus on vähintään 40 mutta alle 60 prosenttia, edellä tarkoitetut verot vähennetään puoleen.[29]

57. Lisäksi asetuksen nro 601/1973 11 §:n 1 momentissa säädettyä veronhuojennusta sovelletaan vain silloin, kun osuuskunnat täyttävät edellä mainitun Basevi-lain 23 §:ssä mainitut edellytykset.

28 – Stillitani, G., ”La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali”, *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Ks. myös Stracke, B., em. teos, s. 180–181.

29 – Matemaattisesti tämä tarkoittaa, että 50 % tuloista on verovapaata.

58. Asetuksen nro 601/1973 11 §:n 3 momentissa säädetään, että osuuskunnan tulosta voidaan vähentää sen työsuhteessa oleville jäsenille palkan lisinä maksetut summat 20 prosentilla korotettuun käypien palkkojen summaan asti, koska nämä lisät voidaan rinnastaa hyvityksiin eli erilaisiin osakkaille lykätysti maksettaviin keskinäisiin etuuksiin. Italian oikeuskirjallisuudessa on näin ollen todettu, että tällä vähennyksellä ei poiketa yhteisöjen ja kaupallisten toimijoiden yleisestä verojärjestelmästä. [30]

59. Mielestäni kyseisellä säännöksellä on otettu käyttöön rajoitus, joka koskee mahdollisuutta jakaa osuuskunnan ylijäämä sen osakkaille osuuskunnan verotettavista tuloista vähennyskelpoisilla palkan lisillä.

60. Kuten Italian hallitus tarkensi istunnossa, osakas saa palkkaa osuuskunnan hyväksi tekemästään työstä ja tästä tulosta kannetaan progressiivinen tulovero. Jäsenille palkan lisinä maksettuihin summiin kohdistuu verovähennys, koska lisät ovat työsuhteisen työntekijän tuloihin rinnastettavia tuloja. Näitä lisiä nimittäin verotetaan osuuskunnassa työtä tekevän osakkaan verotuksessa. [31]

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

31 – Tuloveroja koskevan 22.12.1986 annetun kodifikaation nro 917 (Testo unico sulle imposte dei redditi) 50 §:stä ilmenee, että tuotanto- tai työosuuskunnissa työskentelevien jäsenten saamat palkat, joiden määrä on korkeintaan 20 % käypää palkkaa korkeampi, rinnastetaan työsuhteisen työntekijän työtuloihin.

VI Verojärjestelmän luonnehtiminen valtiontueksi

A *Valtiontuen käsitteen yleiset kriteerit*

61. EY 87 artiklan 1 kohdan mukainen valtiontuen käsite ei kata ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan se voi kattaa myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia. [32]

62. Tästä seuraa, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille vapautuksen veroista ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaaja taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. [33]

32 – Asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001 (Kok., s. I-8365, 38 kohta); asia C-126/01, GEMO, tuomio 20.11.2003 (Kok., s. I-13769, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); asia C-501/00, Espanja v. komissio, tuomio 15.7.2004 (Kok., s. I-6717, 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); asia C-66/02, Italia v. komissio, tuomio 15.12.2005, (Kok., s. I-10901, 77 kohta) ja yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 v. komissio, tuomio 22.6.2006 (Kok., s. I-5479, 86 kohta).

33 – Asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994 (Kok., s. I-877, 14 kohta) ja em. asia Italia v. komissio, tuomion 78 kohta.

63. Osuuskuntien osalta, kuten 23.2.2004 annetusta komission tiedonannosta [34] ilmenee, jotkin jäsenvaltiot (kuten Italia) katsovat, että osuuskunnan pääoman ominaispiirteistä johtuvat rajoitukset antavat aiheen erityiseen verokohteluun. Tämän vuoksi komissio kehotti jäsenvaltioita noudattamaan sitä periaatetta, että tietyntyyppiselle yksikölle myönnetyn suojelun ja etujen on oltava oikeassa suhteessa kyseiselle tyypille ominaisiin oikeudellisiin velvoitteisiin, sosiaaliseen lisäarvoon tai rajoituksiin eikä niiden tulisi johtaa epäterveeseen kilpailuun.

64. Oikeuskäytännössä on lisäksi katsottu toistuvasti, että valtion toimenpiteitä ei voida jättää katsomatta EY 87 artiklassa tarkoitetuksi ”tueksi” yksinomaan näiden toimenpiteiden tavoitteen perusteella. [35] EY 87 artiklan 1 kohdassa ei nimittäin tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan luokitellaan toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella. [36]

65. Tämän melko yksinkertaisen lähestymistavan soveltaminen aiheuttaa kuitenkin ongelmia oikeudelliselta muodoltaan erilaisten yritysten verotuksen yhteydessä. Pienten ja keskisuurten yritysten osalta likimain samantyyppistä toimintaa voidaan harjoittaa henkilöyhtiön, [37] voittoa tavoittelevan pääomayhtiön, [38] osuuskunnan tai jopa sellaisen yrityksen, joka ei ole oikeushenkilö, muodossa.

66. Vaikka yritysten oikeudelliset muodot ovat perustyyppien osalta pitkälti vertailukelpoisia jäsenvaltioiden kesken, yritysten oikeushenkilöllisyyden käsite ja oikeuskelpoisuuden käsite [39] vaihtelevat huomattavasti jäsenvaltioittain.

67. Eri oikeudellisten muotojen verotus voi perustua perinteiseen kaksinkertaisen verotuksen periaatteeseen, jossa taloudellisen toiminnan tuottama tulo verotetaan yrityksen tulona ja omistajan tulona. Yhdenkertaisen verotuksen järjestelmissä kaikkia tällaisen toiminnan tuloja sitä vastoin verotetaan yrityksen verotuksessa ja osakkaille jaetut tulot ovat verovapaita tai tuloja verotetaan osakkaan

34 – Osuuskuntien edistämisestä Euroopassa annettu komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle sekä alueiden komitealle, KOM(2004) 8 lopullinen.

35 – Asia C-487/06 P, British Aggregates v. komissio, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10505, 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 – Em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 85 kohta.

37 – Avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö.

38 – Rajavastuuyhtiö, osakeyhtiö.

39 – Italian lainsäädännössä näytään tehtävän ero ”soggettività giuridican” ja ”personalità giuridican” kesken. Ks. Magrini, P.P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, s. 8.

verotuksessa, jolloin yritystä ei veroteta. On tietenkin olemassa useita muunnoksia, joissa yhdistyvät jotkin näiden mallien eri piirteet.

68. Näin ollen tarkasteltaessa edun saamisen ja valikoivuuden avainkäsitteitä kansallisen lainsäätäjän verosäännöksiä antaessaan tekemät valinnat huomioon ottaen on olemassa tietty käsitteiden näennäiseen selkeyteen liittyvä vaara, joka voi tosiasiallisesti hämärtää kyseessä olevan problematiikan analysointia.

69. Haluan ennen kaikkea lisätä, että verojärjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen liittyvän oikeuttamisperusteen olemassaolo on mielestäni merkityksellinen sekä edun että valikoivuuden käsitteen tarkastelussa.

70. Näin on siksi, että molemmissa tapauksissa on tutkittava erilaista kohtelua saman verojärjestelmän sisällä suhteessa sellaisen kuvitteelliseen tilanteeseen, jossa tällaista kohtelua ei ole, ja arvioitava myös tällaisen kansallisen lainsäätäjän tekemän valinnan laajuutta ja syitä. Esitykseni tiivistämiseksi olen päättänyt lähestyä kysymystä edun saamisesta lähinnä muodollisesta näkökulmasta ja tarkastella valikoivuuden yhteydessä ominaispiirteitä, jotka sinällään voisivat myös kyseenalaistaa edun olemassaolon sen taloudellisessa merkityksessä.

B *Etu*

71. On todettava, että EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu on olemassa vain silloin, kun toimenpiteessä säädetään verorasituksen keventämisestä verojärjestelmässä säädettyyn normaaliin tilanteeseen nähden. Edun määrittelemisen peruskäsite verojärjestelmän yhteydessä on siis yleisen verojärjestelmän käsite. [40]

72. Jotta tässä asiayhteydessä voidaan ratkaista, onko kyse edusta, on määritettävä kansallisessa verojärjestelmässä oikeushenkilöihin kohdistuva yleinen verotuksen taso. Koska tämän tutkiminen on varsin monimutkaista, on siis syytä verrata edun saavan yrityksen tilannetta muiden, kyseisellä toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten tilanteeseen. [41]

73. Lisäksi on syytä erotella toisistaan käsitteellisellä tasolla muodollinen etu ja tosiasiallinen etu. Vaikka nimittäin tietyntyyppinen etu määriteltäisiin esimerkiksi veronhuojennukseksi, on tärkeätä selvittää, ettei se ole keino, jolla suljetaan pois jonkin verosäännöksen soveltaminen toisen verosäännöksen

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

41 – Ks. vastaavasti em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 41 kohta; asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4777, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-172/03, Heiser, tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I-1627, 40 kohta).

soveltamisen hyväksi. Verovapautus voi esimerkiksi merkitä sitä, että tiettyä toimintaa verotetaan jossain toisessa järjestelmässä. [42] Verovapautusta voivat tasapainottaa tietyn oikeushenkilömuodon oikeudellisesta rakenteesta johtuvat velvoitteet tai vapautus voidaan perustella näillä velvoitteilla, mikä poistaa siltä edun luonteen taloudellisessa merkityksessä. [43]

74. Esillä olevissa asioissa asetuksen nro 601/1973 11 §:n 1 momentissa tuotanto- ja työosuuskunnan verotettava tulo vapautetaan kokonaan tai osittain verosta sen mukaan, mikä on osakkaiden työn merkitys taloudellisen arvon tuottamisessa mainitun osuuskunnan toiminnassa. Verovapautuksen laajuus on määritelty likimääräisesti. Edellä mainitussa säännöksessä ei säädetä osakkaille tosiasiallisesti maksettavien palkkojen vähennyskelpoisuudesta, koska tämä vähennyskelpoisuus johtuu oikeushenkilön veronalaisen tulon laskemista sääntelevistä yleisistä säännöksistä.

75. Jos näin ollen unionin tuomioistuin päätyy muodolliseen lähestymistapaan, kyseinen verovapautus on epäilemättä etu. Oikeushenkilöihin yleisesti sovellettavasta säännöstä poiketen kyseisten osuuskuntien veronalainen tulo on vapautettu verosta.

76. Pohdin kuitenkin sitä, onko tällainen muodollinen lähestymistapa perusteltu kyseisen säännöksen taloudellisten vaikutusten analyysin näkökulmasta.

77. On nimittäin itsestään selvää, että yhtenäisten säännösten soveltaminen erilaisiin yhteisömuotoihin on mahdotonta, ilman että tehdään mielivaltaisia olettamia tulon muodostumiseen vaikuttavien taloudellisten tekijöiden verotuksesta. Jäsenvaltioilla on veropolitiikassa merkittävää harkintavaltaa tuotantotekijöiden verotuksen valinnassa ja laajuuden määrittämisessä. [44]

42 – Tästä on ilmeisesti kyse asetuksen nro 601/1973 10 §:ssä säädetyn vapautuksen tapauksessa suhteessa maataloustoimintaan. Nimittäin kuten Paint Graphosin kirjelmistä ilmenee, IRES:n määräämiseen sovellettavien yleisten sääntöjen mukaan osuuskuntien tosiasiallinen tulo on kokonaisuudessaan verotettavaa. Tästä seuraa, että maanviljelijä, joka antaa tuotteensa osuuskunnalle, on kiinteistötulon perusteella velvollinen maksamaan luonnollisten henkilöiden tuloveroa pelkästään sillä perusteella, että hän omistaa maanviljelysmaan, kuten muutkin maanviljelijät, ja että osuuskunta on lisäksi – ja sen kautta myös osakas – IRES-velvollinen tuotteidensa jalostuksesta, myynnistä, jne. saamistaan tuloista, samalla kun itsenäinen maanviljelijä ei maksa mitään veroa tämän tyyppisistä tuloista. Kyseisen vapautuksen tarkoituksena on siis tasapainottaa tätä eriarvoista kohtelua, joka – jos sitä ei korjattaisi – tukahduttaisi täysin mielenkiinnon käyttää osuuskuntamuotoa maanviljelijöiden yhteenliittymänä. Totean lisäksi, että henkilöyhtiöiden verotusta sääntelee usein edellä mainittu yhtiön verotuksessa sivuuttamisen periaate, jonka mukaan yhtiö on vapautettu verosta mutta sen tulos verotetaan sen osakkaiden verotuksessa riippumatta siitä, onko sitä jaettu osakkaille vai ei.

43 – Rossi-Macanico, P., em. teos, s. 92 ja 93. Rossi-Macanico on todennut, että verojärjestelmän logiikkaan sisältyvät erot eivät ole poikkeuksia eivätkä ne näin ollen ole etuja, jotka pitää perustella.

44 – Mielestäni tämä harkintavalta on olemassa esim. yrityksen omistajan/osakkaan tulon tiettyjen osien luokittelussa työ- tai pääomatuloiksi tai eri veroasteiden hyväksymisessä.

78. Taloudellisessa merkityksessä asetuksen nro 601/1973 11 §:n 1 momentissa säädetty vapautus ei ole mielestäni kuitenkaan EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu. Asiakirja-aineistosta nimittäin ilmenee, että oikeushenkilöiden verotuksen yleistä järjestelmää ei ole tarkoitettu sovellettavaksi, muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta, keskinäisyyden periaatetta noudattaviin osuuskuntiin. Näyttää siltä, että silloin kun oikeushenkilöiden verotusta koskevia yleisiä sääntöjä sovelletaan osuuskuntiin, näillä säännöillä pyritään sääntelemään veron laskentaperusteiden määrittämistä ja veronalaisen tulon laskemista. Lopulliseen verotukseen kuitenkin sovelletaan poikkeussäännöksiä, joita sovelletaan joko kaikkiin osuuskuntiin tai tietyntyyppisiin tai tiettyjen alojen osuuskuntiin. Näin ollen yleinen järjestelmä on sovellettavissa kokonaisuudessaan osuuskuntaan silloin, kun tällainen yhteisö ei täytä sen keskinäisyyttä koskevista tiukoista säännöksistä aiheutuvia kriteereitä, toisin sanoen silloin kun se ei ole toiminut osuuskunnille ominaisella tavalla.

C *Valikoivuus*

79. EY 87 artiklan 1 kohdassa kielletään tuet, joilla suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli valikoivat tuet. Toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on selvitettävä, muodostaako tämä toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä edun joillekin yrityksille verrattuna toisiin yrityksiin, jotka ovat tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen osalta niihin rinnastettavassa tilanteessa. [45] Valikoivuus on valtiontuen käsitteen kannalta perustava tekijä. [46]

80. Laajasta oikeuskäytännöstä huolimatta valikoivuutta ei ole luonnehdittu yksiselitteisesti, etenkään verotuksellisten toimenpiteiden osalta.

81. Kuten komission tiedonannoista ilmenee, se että jotkin yritykset tai alat hyötyvät enemmän kuin toiset joistakin näistä verotuksellisista toimenpiteistä, ei välttämättä tarkoita, että ne pitäisi sisällyttää valtiontukia koskevien kilpailusääntöjen soveltamisalaan. [47] Toimenpiteet voivat sitä vastoin olla valikoivia, vaikka niitä ei olisi muodollisesti

45 – Ks. em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 82 kohta.

46 – Asia C-88/03, Portugali v. komissio, tuomio 6.9.2006 (Kok., s. I-7115, 54 kohta).

47 – Valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen 10.12.1998 annettu komission tiedonanto (EYVL C 384, s. 3, 14 kohta): ”Kaikkien yritysten työvoimaverotuksen keventämisellä on siten enemmän vaikutusta työvoimavaltaisiin aloihin kuin pääomavaltaisiin aloihin, mutta toimenpidettä ei siitä huolimatta välttämättä katsota valtiontueksi. Vastaavasti ympäristö-, tutkimus-, kehitys- ja koulutusinvestointeja koskevat verohelpotukset hyödyttävät vain kyseisiä investointeja tekeviä yrityksiä, mutta myöskään niitä ei välttämättä katsota sen seurauksena valtiontuiksi.”

rajattu tietyille aloille.[48] Näin ollen toimenpiteitä, jotka ovat avoimia kaikille aloille, voidaan kuitenkin pitää valikoivina silloin, kun näiden toimenpiteiden soveltamisedellytykset rajoittavat tosiasiallisesti mahdollisten tuensaajien määrää.[49]

82. Oikeuskäytännön mukaan on nimittäin yhtäältä niin, että tukiohjelmassa myönnetyt tuet voivat koskea kokonaista talouden alaa ja silti kuulua EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan (josta on muutettuna tullut EY 87 artiklan 1 kohta) soveltamisalaan, ja toisaalta niin, että toimenpidettä, jonka tarkoituksena on vapauttaa osittain tietyn teollisuuden alan yritykset yleisen sosiaaliturvajärjestelmän tavanomaisen soveltamisen mukaisista maksuista, ilman että kyseistä vapautusta voitaisiin perustella järjestelmän luonteella tai rakenteella, on pidettävä tukena.[50]

83. EY 87 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan tuet, joilla suositaan jotakin yritystä tai tuotannonalaa, eivät sovellu yhteismarkkinoille. Perustamissopimuksessa ei kuitenkaan mainita mitään oikeushenkilön oikeudellista muotoa koskevasta kriteeristä.

84. Tietyn oikeudellisin muodon käyttäminen voi tosin olla ominaista tietyillä aloilla tai tietyille yrityksille. Tällaisessa tapauksessa oikeudellista muotoa koskeva kriteeri ja perustamissopimuksen kriteerit, joilla kielletään tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja suosiva toimenpide, yhdistyvät tai sulautuvat toisiinsa.[51]

85. Asiassa Cassa di Risparmio di Firenze ym.[52] komissio väitti, että hyödyttäessään joitakin yrityksiä niiden oikeudellisen muodon vuoksi (julkisoikeudelliset oikeushenkilöt tai säätiöt) ja joitakin aloja (opetus, kansanterveys jne.), joilla nämä yritykset toimivat, kansallinen lainsäädäntö näytti ensi näkemältä täyttävän valikoivuuskriteerin.

86. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseistä toimenpidettä ei sovellettu kaikkiin talouden toimijoihin. Sitä ei siis voitu pitää yleisenä vero- tai talouspoliittisena toimenpiteenä,[53] koska kyseinen veroetu oli myönnetty käyttäen arviointiperusteena yrityksen oikeudellista muotoa – julkisoikeudellinen oikeushenkilö tai säätiö – ja aloja, joilla kyseinen yritys harjoittaa toimintaansa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että poikkeus ei perustunut toimenpiteen logiikkaan tai

48 – Ks. valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinointikeskusten hyväksi, 17.2.2003 tehty komission päätös 2003/755/EY (EUVL L 282, s. 25).

49 – Kertomus valtiontukisääntöjen soveltamista yritysten välittömään verotukseen koskevan komission tiedonannon täytäntöönpanosta.

50 – Asia C-75/97, Belgia v. komissio, tuomio 17.6.1999 (Kok., s. I-3671, 33 kohta).

51 – Esim. joitakin talouden aloja, kuten pankki- ja vakuutusalaa, varten on olemassa erityisiä ja rajattuja oikeushenkilöiden oikeudellisia muotoja. Ks. komission tiedonanto 10.12.1998, 20 kohta.

52 – Asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomio 10.1.2006 (Kok., s. I-289).

53 – Ibid., tuomion 135 kohta.

verotekniseen seikkaan vaan oli seurausta kansallisen lainsäätäjän pyrkimyksestä suosia taloudellisesti elimiä, joita pidettiin yhteiskunnallisesti hyödyllisinä. [54]

87. Tällaista yrityksen oikeudelliseen muotoon liittyvää lähestymistapaa ei voida pitää sääntönä, josta ei voida poiketa. Päättelen tästä, että oikeushenkilön muotoon ja rakenteeseen sopeutetuista verotuksellisista toimenpiteistä voidaan todeta, että ne eivät ole valikoivia, jos ne voidaan perustella järjestelmän luonteella ja rakenteella.

88. Oikeuskäytännössä on nimittäin tulkittu valtiontuen käsitettä niin, että se ei kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä, kun kyseinen erottelu johtuu kyseisen maksujärjestelmän luonteesta ja rakenteesta. [55] Tällöin luokittelu valtiontueksi voidaan sulkea pois.

89. Verotusalan osalta vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla perusteltu verojärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen johdosta, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että mainittu toimenpide on suora seuraus sen verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietylle verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen sen tavoitteiden saavuttamiseksi. [56]

90. Käytännössään komissio on hyväksynyt veron progressiivisuuden, voittojen puuttumiseen perustuvan verottamatta jättämisen ja voittoa tavoittelemattomien järjestöjen erityiskohtelun tapauksissa perustelemisen järjestelmän luonteella ja rakenteella. [57] Tilanne oli sama myös maatalousmaiden osalta, joille myönnettiin vapautuksia tai veronhuojennuksia yleisesti sovellettavasta kiinteistöverojärjestelmästä. [58] Etua perusteltiin näin kiinteistön erityisellä asemalla maataloustuotannossa.

91. Yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt kansallisten vakuutusverojärjestelmien luonteeseen ja rakenteeseen tukeutuneen perustelun erityisessä asiayhteydessä, joka koski korkeamman verokannan soveltamista tiettyyn aiemmin yleisen verokannan alaisten vakuutussopimusten luokkaan. [59]

54 – Ibid., tuomion 137 kohta.

55 – Ks. em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 83 kohta.

56 – Em. asia Portugali v. komissio, tuomion 81 kohta.

57 – Komission tiedonanto 10.12.1998 (24–27 kohta).

58 – Päätös N 20/2000 (Alankomaat) ja päätös N 53/99 (Tanska), joihin voi tutustua komission pääsihteeristön internetsivulla http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 – Em. asia GIL Insurance ym.

92. Järjestelmän luonnetta tai rakennetta koskevan kriteerin osalta vaikeus piilee kuitenkin siinä, että unionin tuomioistuin katsoo toimenpiteen olevan valikoiva, jos se poikkeaa yleisestä kansallisesta verojärjestelmästä. Tämä oikeuskäytäntö johtaa status quo -tilanteeseen, jossa mitään toimenpidettä ei voida perustella järjestelmän luonteella ja rakenteella. [60]

93. Tältä osin merkittävää on kansallisen verojärjestelmän sisäinen logiikka toimenpiteen tavoitteiden sijaan.

94. Asetuksen nro 601/1973 11 § on monitahoinen toimenpide, johon sisältyy useita verotuksellisia ratkaisuja, joilla on tarkoitus ottaa käyttöön erityinen tuotanto- ja työosuuskuntien verokohtelu. [61]

95. Vaikka tämä toimenpide ensi näkemältä on luonteeltaan poikkeava, ei voida pitää itsestään selvänä päätelmää, että tuotanto- ja työosuuskunnille tarkoitetut veroedut ovat luonteeltaan valikoivia. Kun otetaan huomioon näiden osuuskuntien monialainen luonne eli se, että ne voivat toimia moninaisilla talouden aloilla, voidaan mielestäni kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuudesta päinvastoin väitellä. Joka tapauksessa, vaikka oletettaisiinkin, että osuuskuntien vapautusjärjestelmä on ensi näkemältä valikoiva, se voidaan perustella järjestelmän rakenteella ja luonteella.

96. Tältä osin huomautan, että oikeuskäytännöstä [62] käy ilmi, että valikoivuuden edellytys täyttyy, jos toimenpide hyödyttää joitakin yrityksiä suhteessa muihin tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen osalta samankaltaisessa tilanteessa oleviin yrityksiin, vaikka tuet koskevatkin kokonaista taloudenalaa.

97. Tätä varten olisi ensin ratkaistava kysymys siitä, ovatko keskinäisyyttä tavoittelevat osuuskunnat ja voittoa tavoittelevat muut yhteisöt keskenään samankaltaisessa tilanteessa. Asetuksen nro 601/1973 11 §:n soveltamisalaan kuuluvan tuotanto- ja työosuuskunnan tilannetta olisi sitten verrattava voittoa tavoitteleviin muihin yhteisöihin ja muihin osuuskuntiin.

98. Kirjallisissa huomautuksissaan komissio toteaa, että tuotanto- ja työosuuskunnat, jotka noudattavat täysin keskinäisyyden mallia, ja voittoa tavoittelevat yhteisöt eivät

60 – Ks. vastaavasti Lenaerts, K., "State Aid and Direct Taxation", *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, s. 305.

61 – Kyseinen toimenpide vaikuttaa sellaisen Italian vero-oikeudessa vahvistetun yleisemmän tavoitteen sovellukselta, jonka mukaan pyritään suosimaan pääoman kertymistä osuuskuntiin ja asettamaan hyvitykset huonompaan asemaan. Ks. Stracke, B., em. teos, s. 176–183.

62 – Em. asia Belgia v. komissio; asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; asia Heiser ja asia Italia v. komissio.

ole keskenään tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen osalta samankaltaisessa tilanteessa, kun kyse on työsuhteessa oleville jäsenille palkkoina maksetuista summista, mukaan lukien näiden mahdolliset palkan lisät.

99. Tältä osin Ranskan hallitus yhtyi komission esitykseen todetessaan, että on johdonmukaista kohdella eri tavoin yhteisöjä, jotka jakavat voittonsa osakkailleen, kuin osuuskuntien kaltaisia muita yksiköitä, jotka eivät sääntöjensä perusteella voi jakaa voittojaan.

100. Kuten Adige Carnin edustaja korosti istunnossa, pääomayhtiössä osakkeenomistajien tai osakkaiden osallistuminen rajoittuu pääoman tuomiseen yhtiöön. Osuuskunnille on sitä vastoin tyypillistä keskinäinen suhde tai vaihtosuhde. Verokohtelun erilaisuus perustuu näiden suhteiden välillä olevaan eroon. Lisäksi korostettuaan ensin, että kyse ei ollut kaksinkertaisen verotuksen ongelmasta, Adige Carnin edustaja muistutti, että pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettavan verojärjestelmän rakenteen perusteella kansallisessa järjestelmässä tavoitteena oli tulojen yhdenkertainen verotus joko osuuskunnan tasolla tai jäsenen tasolla.

101. Tältä osin korostan, että asetuksen nro 601/1973 11 §:ssä säädetty vapautus näyttää johtavan siihen, ettei vapautettua tuloa veroteta ollenkaan, ei osakkaalta eikä osuuskunnalta. Ainoastaan siinä tilanteessa, että osuuskunta ei täytä osuuskunnille tunnusomaisia edellytyksiä, sovelletaan oikeushenkilöiden yleistä verojärjestelmää.

102. Pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettavan lainsäädännön mukaan olennainen ero voittoa tavoittelevan yhteisön ja osuuskunnan välillä oli siinä, että voittoa tavoittelevan yhteisön tapauksessa yhdenkertainen verotus, riippumatta siitä, tapahtuiko se osakkaan vai yhteisön luona, koski etua, jonka osakkaat saattoivat saada itselleen myöhemmässä vaiheessa, esimerkiksi osingonjaon, osakkeiden myynnin tai yrityksen purkamisen yhteydessä. On siis perusteltua katsoa, että kyse oli eräänlaisesta pääomasta saatavan tulon ennakosta.

103. Ideologia, joka on voittoa tavoittelevien pääomayhtiöiden johtavana periaatteena olevan ”shareholder value” -käsitteen taustalla, perustuu olettamaan, jonka mukaan yhtiövarallisuus kuuluu taloudellisessa mielessä aina osakkaille.

104. Sen sijaan keskinäisten osuuskuntien yksityisoikeudellisessa järjestelmässä osuuskunnan jäsenet eivät voi missään vaiheessa saada tämäntyyppistä etua. Pääomayhtiöissä sallitun kaltainen pääomasta saatavan tulon

ennakko ei siis ole mahdollinen. Pääoman kerääminen osuuskuntaan ei hyödytä sen osakkaita.

105. Erityisesti tuotanto- ja työosuuskuntien osalta muistutan, että asetuksen nro 601/1973 11 §:n 1 momentin tiukoilla keskinäisyyttä koskevilla edellytyksillä pyritään sulkemaan siinä säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle sellaiset tuotanto- ja työosuuskunnat, joiden veronalainen tulo syntyy muista tuotantotekijöistä kuin sellaisten osakkaiden työskentelystä, jotka ovat velvollisia osallistumaan yhteisön toimintaan omalla työpanoksellaan.[63] Jos tuotanto- ja työosuuskunnan tulon voidaan sen sijaan katsoa syntyneen osakkaiden työpanoksista, mainittua tuloa ei veroteta.

106. Tällainen asetelma on tuskin ajateltavissa yleisten verosäännösten alaisten voittoa tavoittelevien oikeushenkilöiden tapauksessa, koska yhtäältä niiden osakkailla ei ole velvollisuutta tehdä työtä yhteisölle ja koska toisaalta tällaisen yhteisön voitot voidaan jakaa osakkaille.

107. Lopuksi haluaisin kiinnittää unionin tuomioistuimen huomion problematiikkaan, joka liittyy pääomayhtiöiden ja tuotanto- ja työosuuskuntien tilanteiden rinnastettavuuteen. Tämä piirre on mielestäni merkityksellinen erityisesti, kun tarkastellaan komission istunnossa esittämää kantaa, jonka mukaan veron, mikäli sitä ei kanneta osakkaalta, on kohdistuttava yhteisön voittoihin, jotta kyseessä olevaa toimenpidettä ei luonnehdittaisi valtiontueksi.

108. Kuten olen edellä huomauttanut, asetuksen nro 601/1973 11 §:ssä pyritään erottamaan kaavamaisesti jäsenten työstä syntynyt ”sisäinen” tai keskinäinen tulo ”ulkoisesta” tulosta, joka on peräisin pääomasta tai suhteista muihin kuin jäseniin ja joka ei kuulu vapautuksen piirin. Muista tuotantotekijöistä syntynyt ylijäämä, joka vastaa osuuskunnan tosiasiallisesti toiminnastaan saamaa voittoa, ei kuulu asetuksen nro 601/1973 11 §:n piiriin.

109. Tältä osin on korostettava, että useimmissa tapauksissa osakkaan yhtiöpääomaan sijoittama panos ei ole pääomayhtiössä yhtiöltä verotettavaa tuloa, vaan yhtiöltä verotettavia ovat voitot, kuten tämän pääoman tuotto. Työpanoksen kaltaisena luontaissuorituksena

63 – Tällainen velvoite on tyypillinen henkilöyhtiöille, jotka eivät useissa jäsenvaltioissa ole itsenäisiä verosubjekteja vaan joiden tulo kohdistetaan osakkaille ja verotetaan heiltä, vaikka mainittua tuloa ei ole heille jaettu. Vaikka osuuskunnilla on oikeushenkilön asema, niissä on useita henkilöyhtiöiden piirteitä. Ks. Stracke, em. teos, s. 16–19, ja Mannio, em teos, s. 69.

sijoitettava panos ei myöskään yleensä ole mahdollinen pääomayhtiön tapauksessa.

110. Tuotanto- ja työosuuskunnassa yksi jäsenille kuuluvista pääasiallisista velvoitteista on jatkuva työskentely osuuskunnan hyväksi. Osuuskunnan jäsenen työpanoksen osuuskunnalle tuottama lisäarvo, joka jää jäljelle näille jäsenille maksettujen palkkojen jälkeen, jää osuuskunnalle. Taloudellisesti tämä osa ylijäämästä, jota ei makseta palkkana ja joka osakkaan on jätettävä osuuskunnan varallisuuteen, on luonteeltaan yhtiöön sijoitettu pääomapanos. Tämän logiikan mukaan tämä osa on vapautettava verosta osuuskunnan verotuksessa.

111. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että tuotanto- ja työosuuskuntien verojärjestelmää, sellaisena kuin siitä on säädetty erityisesti asetuksen nro 601/1973 11 §:ssä, ei voida pitää valikoivana, koska mainittujen osuuskuntien tilanne ei ollut rinnastettavissa voittoa tavoittelevien yhteisöjen tilanteeseen eikä muiden osuuskuntien tilanteeseen.

112. Kyseessä oleva lainsäädäntö voidaan joka tapauksessa selittää tuotanto- ja työosuuskuntien yhteydessä sovelletun kansallisen järjestelmän luonteella ja rakenteella. Tuotanto- ja työosuuskunnille tarkoitetut veronhuojennukset näyttävät nimittäin johtuvan suoraan Italian verojärjestelmän johtavista perusperiaatteista.

113. Koska mielestäni esillä olevissa asioissa ainakin yksi valtiontuen käsitteen tunnusmerkeistä jää täyttymättä ja koska nämä tunnusmerkit ovat kumulatiivisia, ei ole syytä tutkia muita EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tunnusmerkkejä.

114. Sitä vastoin, mikäli unionin tuomioistuin ei aio noudattaa ehdotustani, olisi tutkittava problematiikkaa, joka liittyy jäsenvaltioiden väliseen kauppaan vaikuttamiseen sekä mahdolliseen kilpailun vääristymiseen. Tältä osin katson, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on riittävästi tietoa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.[64] Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa arvioida edellä esitettyjen oikeuskäytännöstä johtuvien tulkintaohjeiden perusteella, täyttyvätkö edellä tarkoitetut kaksi edellytystä pääasioiden tosiseikkojen osalta.

115. On kuitenkin tutkittava vielä kysymystä mahdollisista voimassa olevista tuista sekä kysymystä de minimis -periaatteen sovellettavuudesta.

64 – Ks. em. asia Cassa di Risparmio, tuomion 140 ja 141 kohta.

VII Voimassa olevien tukien käsite ja de minimis -käsite

A *Voimassa olevan tuen käsite*

116. Oikeuskäytännön mukaan voimassa olevan tai uuden valtiontuen käsite liittyy objektiiviseen tilanteeseen. Kyseinen käsite ei voi olla riippuvainen toimielinten toiminnasta tai lausumista. [65]

117. Kirjallisissa huomautuksissaan Italian hallitus sekä Paint Graphos ja Adige Carni ovat vedonneet siihen, että osuuskunnille tarkoitetut erityiset verotoimenpiteet ovat ”voimassa olevia tukia”, sillä niistä oli jo säädetty Italian lainsäädännössä, jota sovellettiin ennen Rooman sopimuksen voimaantuloa vuonna 1957. [66]

118. Italian hallitus täsmensi, että ennen vuonna 1957 voimaan tullutta Rooman sopimusta sovelletussa lainsäädännössä oli säädetty verojärjestelmästä, jossa lähtökohtaisesti vapautettiin osuuskunnat kokonaan voittoa tavoitteleviin yhteisöihin normaalisti sovellettavasta verotuksesta, mutta vapautukseen olivat luonnollisesti oikeutettuja ainoastaan keskinäisyyttä tavoittelevat osuuskunnat Basevi-laissa säädetyn periaatteen mukaisesti. [67]

119. Kuten myös komissio on todennut, vuodesta 1957 alkaen Italian oikeusjärjestyksessä osuuskunnat ovat voineet vähentää veronalaisesta määrästä kokonaan prosenttiosuuden, joka vastaa vuotuista voittoa, mutta tämä etu on kokonaisuudessaan jatkuvasti pienentynyt tuosta ajankohdasta. Komission yksiköt ovat lisäksi todenneet, että kyseisiin toimenpiteisiin ETY:n perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen tehtyjen muutosten tarkoituksena on ollut teknisten muutosten toteuttaminen osuuskuntien verojärjestelmän sopeuttamiseksi yleiseen muutettuun verotukseen vuosina 1973, 1986 ja 2004 tapahtuneiden uudistusten jälkeen.

120. Istunnossa Adige Carni, Paint Graphos, Italian hallitus sekä komissio ovat puoltaneet näkemystä, jonka mukaan kyseessä olevat toimenpiteet ovat asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettuja voimassa olevia tukia, jos ne ovat EY 87 artiklassa tarkoitettuja valtiontukia.

121. Ensi näkemältä vaikuttaa siis perustellulta katsoa, että siinä tapauksessa, että

65 – Asia C-89/08 P, komissio v. Irlanti ym., tuomio 2.12.2009 (Kok., s. I-11245, 72 kohta).

66 – Ks. asetuksen (EY) N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i alakohta.

67 – Tässä laissa säädettiin vuoteen 2003 asti verosäännöksistä, joiden tarkoituksena oli sen tarkistaminen, että osuuskunnat noudattavat keskinäisen tavoitteen edellytystä, joka oli edellytys erityisten verotuksellisten toimenpiteiden soveltamiselle osuuskuntien eduksi.

kyseiset toimenpiteet täyttävät EY 87 artiklan 1 kohdan kriteerit, ne voivat olla voimassa olevia tukia.

122. Koska kuitenkin yhtäältä vuoden 1954 järjestelmälle [68] oli tunnusomaista sekä varallisuuden että tulon verotus ja koska toisaalta asetuksella nro 601/1973 säädetyssä järjestelmässä ainoastaan tulo on veronalaista ja osuuskuntien pääomaan liittyviin veroetuihin sovelletaan tiettyjä rajoituksia, katson, että ainoastaan kansallinen tuomioistuin voi arvioida kokonaisvaltaisesti edellä mainittujen järjestelmien välistä jatkuvuutta. Tässä yhteydessä sen on tarkistettava erityisesti, oliko Rooman sopimuksen voimaantulon aikainen veronhuojennus samankaltainen tai merkittävämpi kuin asetuksella nro 601/1973 käyttöön otettu veronhuojennus. Ainoastaan siinä tapauksessa, että asia olisi näin, esillä olevissa asioissa kyse olisi voimassa olevista tuista.

B *De minimis -periaate*

123. Kirjelmissään Paint Graphos nosti esiin vähämerkityksisiä tukia koskeviin säännöksiin (nk. de minimis -sääntö) liittyvän problematiikan. Se viittasi tältä osin vuosina 1984–1993 laadittuihin komission eri kertomuksiin ja tiedonantoihin [69] ja esitti, että kun otetaan huomioon yhtäältä yritysten tuloverokanta ja toisaalta vähämerkityksiseen tukeen riidanalaisten tulojen ilmoittamisen aikaan sovelletut kynnysarvot, vältettyjen verojen määrä olisi joka tapauksessa oikaisujen kohteena olevien vuosien aikana voimassa ollutta kynnysarvoa pienempi.

124. On huomattava, että de minimis -sääntöä käytetään hallinnon yksinkertaistamiseksi niin jäsenvaltioissa kuin komissiossakin, koska komission on voitava keskittää voimavaransa unionin tasolla todella merkityksellisiin tapauksiin. [70]

125. Vaikka oletettaisiin, että de minimis -sääntöä voidaan soveltaa kyseessä oleviin osuuskuntiin, mikä ei mielestäni ole periaatteessa mahdotonta, mainitun periaatteen merkitys ei esillä olevissa asioissa ole yksinkertainen erityisesti ajallisen sovellettavuuden näkökulmasta.

126. Jos kansallinen tuomioistuin katsoo, että oikeus vapautuksiin on riitautettu ja näin

68 – 6.8.1954 annettu laki nro 603 (Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari; GURI nro 182, 11.8.1954).

69 – Ks. Fourteenth report of the commission of the European Communities on competition policy – 1985, 203 kohdan loppu ja 6.3.1996 annettu komission tiedonanto vähämerkityksisestä tuesta (EYVL C 68, s. 9).

70 – Ks. asia C-310/99, Italia v. komissio, tuomio 7.3.2002 (Kok., s. I-2289, 94 kohta).

ollen kyseessä olevat osuuskunnat eivät ole tosiasiallisesti voineet hyötyä veroeduista, toimenpiteen määrittäminen de minimis -tueksi olisi tehtävä suhteessa sen ajankohdan kriteereihin, jolloin toimenpiteiden valtiontuen luonne vahvistetaan lopullisesti ja lasketaan niistä yritykselle mahdollisesti johtuva verotuksellinen etu, eli suhteessa asetukseen N:o 1998/2006.

127. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, että osuuskunnat ovat jo hyötyneet näistä vapautuksista, mikä ei mielestäni ole mahdollista, koska kyseisistä verotuksista ei ole tullut oikeudellisesti lopullisia, tarkistus on tehtävä suhteessa niihin komission tiedonannoissa määriteltyihin kriteereihin, joita sovellettiin pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana.

VIII Ratkaisuehdotus

128. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asiat seuraavasti:

– Corte suprema di cassazionen esittämät ennakkoratkaisukysymykset jätetään tutkimatta

– toissijaisesti otetaan tutkittavaksi ainoastaan ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys ja vastataan siihen, että sellaista asetuksen nro 601/1973 11 §:ssä säädetyn kaltaista tuotanto- ja työosuuskuntiin sovellettavaa verosääntelyä, jonka tarkoituksena on, vaikka kyse on vain kaavamaisesta soveltamisesta, vapauttaa osakkaiden työpanoksesta syntynyttä osuuskunnan ylijäämää vastaava tulo, ei voida pitää EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, koska tämä verosääntely on suora seuraus osuuskuntien verotukseen sovellettavan verojärjestelmän johtavista perusperiaatteista.