FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 8 juli 2010[1]

1. I förevarande mål har den nationella domstolen ställt en rad frågor till domstolen främst om huruvida det nationella systemet med undantag från skatteplikt för produktions- och arbetskooperativ kan betraktas som statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. [2]

2. Tolkningsfrågorna har ställts inom ramen för tre tvister vars föremål för det första är den italienska skatteförvaltningens beslut att inte bevilja de kooperativa bolagen Paint Graphos scarl (nedan kallad Paint Graphos) och Adige Carni scrl (i likvidation) (nedan kallad Adige Carni) sådana skattelättnader som kooperativa föreningar vid denna tidpunkt åtnjöt enligt italiensk rätt och för det andra problematiken med personlig inkomstbeskattning av Michele Franchetto, som har överklagat den nationella skatteförvaltningens beslut om ändring av hans inkomstdeklarationer för beskattningsåren 1984–1988.

3. Det bör inledningsvis understrykas att begäran om förhandsavgörande i de ifrågavarande fallen ger upphov till allvarliga tvivel beträffande huruvida de kan tas upp till sakprövning. En av de största svårigheterna i dessa mål är nämligen kontrasten mellan det begränsade antal uppgifter som överlämnats till domstolen och vidden av den problematik som domstolen har ställts inför när den föranletts att närmare studera systemet för beskattning av produktions- och arbetskooperativ.

4. Om domstolen hade för avsikt att besvara dessa frågor – som med nödvändighet måste omformuleras – skulle emellertid detta förfarande innebära en intressant möjlighet att analysera räckvidden av begreppen fördel och selektivitet hos nationella regler om beskattning av kooperativa bolag. Särskilt skulle det uppkomma frågor om vilket kriterium som bör tillämpas för en motivering grundad på det nationella systemets inneboende logik och hur de av den italienske lagstiftaren valda lösningarna inom ramen för det nationella systemet för direkt beskattning ska bedömas.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Eftersom målet i den nationella domstolen rör tolkningen av ett dekret daterat den 29 september 1973, kommer jag att hänvisa till bestämmelser i EG-fördraget i enlighet med den numrering som tillämpades innan fördraget om Europeiska unionens funktionssätt trädde i kraft.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*

5. Artikel 87.1 EG har följande lydelse:

”Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”

6. Artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, s. 1) har följande lydelse:

”I denna förordning avses med

a) stöd: varje åtgärd som uppfyller alla de kriterier som fastställs i artikel 92.1 i fördraget,

b) befintligt stöd:

i) ... allt stöd som fanns innan fördraget trädde i kraft i respektive medlemsstat, det vill säga stödordningar och individuellt stöd som infördes före och som fortfarande är tillämpliga efter det att fördraget har trätt i kraft,

...”

B — *Nationell rätt*

7. Det framgår av fragmentariska upplysningar i handlingarna att italienska kooperativa bolag vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen dels var föremål för beskattning av inkomster från juridiska personer (l’imposta sul reddito delle persone giuridiche, nedan kallad IRPEG), dels för lokal inkomstbeskattning (l’imposta locale sui redditi, nedan kallad ILOR). Under åren 1977–2004 baserade sig den allmänna beskattningen av kapitalbolag [3] i Italien på principen om engångsbeskattning,

3 — I Italien betraktas kooperativa bolag även som kapitalbolag och inte i likhet med i flera andra medlemsstaters rättsordningar som personassociationer. Ursprungligen betecknades ett kooperativt bolag som ett bolag med rörligt kapital innan de för kooperativ specifika bestämmelserna antogs i Italien. Se Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, sidorna 49 och 50.

vilket tog sig uttryck i införandet av ett system med skattekredit för medlemmarna. Enligt detta system beskattades själva bolaget för sina vinster med tillämplig skattesats, medan vinster som utdelades till medlemmar/aktieägare beskattades med tillämpning av de progressiva skattesatser som gällde för inkomstbeskattning av fysiska personer. De som varit berättigade till en skattekredit motsvarande den skatt som bolaget var skyldigt att betala, tvingades erlägga skillnaden mellan den skattesats som var tillämplig på bolaget och den progressiva skattesats som var tillämplig vid deras personliga beskattning. [4]

8. Jag kan tillägga att det framgår av handlingarna i målen att flera specifika skatteregler angående kooperativa bolag motiveras av principen om ömsesidighet, vilket får till följd att nämnda bolags utdelning av vinster eller medel begränsas till deras medlemmar.

9. I artikel 11 med rubriken ”Produktions- och arbetskooperativ” i presidentdekret nr 601 av den 29 september 1973 angående bestämmelser om skattelättnader, [5] i den lydelse som var i kraft under åren 1984–1993 (nedan kallad DPR nr 601/1973), föreskrevs följande:

”1. Inkomster från produktions- och arbetskooperativ och deras sammanslutningar är undantagna från skatt på inkomst från juridiska personer och lokal inkomstskatt om de ersättningar som utbetalas till medlemmar vilka kontinuerligt bidrar med arbete, inklusive de summor som avses i sista stycket, inte är lägre än 60 procent av alla övriga sammanlagda kostnader, med undantag av kostnader för råvaror och leveranser. Om ersättningarna är lägre än 6o procent men inte lägre än 40 procent av övriga sammanlagda kostnader ska skatten på inkomst från juridiska personer och den lokala inkomstskatten minskas med hälften.

2. Bestämmelserna i föregående stycke är tillämpliga på kooperativa produktionsbolag, under förutsättning att deras medlemmar uppfyller alla krav som föreskrivs för medlemmar i arbetskooperativ enligt artikel 23 i lagstiftningsdekret … av den tillfällige statschefen [nr 1577] av den 14 december 1947, med senare ändringar.

3. Vid beräkningen av inkomster från produktions- och arbetskooperativ och deras sammanslutningar kan belopp som betalas ut till anställda medlemmar som tillägg till deras lön dras av i samma mån som sedvanliga löner ökade med 20 procent.”

4 — Enligt det system som för närvarande är tillämpligt på kapitalbolag är dessa föremål för bolagsbeskattning (l’imposta sul reddito delle societa l’IRES), som är en proportionell skatt med fast skattesats. Medlemmarna betalar inkomstskatt för fysiska personer (l’imposta sul reddito delle persone fisiche l’IRES), som är en progressiv skatt på andelar eller vinster som delats ut till dem, varav 40 procent är beskattningsbar inkomst. Det har på så sätt införts en skattebefrielse på 60 procent av medlemmarnas andelar eller vinster i syfte att undvika kedjebeskattning.

5 — Ordinarie tillägg till GURI nr 268 av den 16 oktober 1973, s. 3.

10. I artikel 14 med rubriken ”Villkor för tillämpning av förmåner” i DPR nr 601/1973 föreskrevs följande:

”1. Skatteförmåner som anges under denna rubrik ska tillämpas på kooperativa bolag och deras sammanslutningar vilka bygger på de principer om ömsesidighet som föreskrivs i statens lagar och som är inskrivna i prefekturernas register eller kooperationens allmänna register.

2. Kraven på ömsesidigt syfte anses vara uppfyllda om de villkor som föreskrivs i artikel 26 i lagstiftningsdekret av den tillfällige statschefen nr 1577 av den 14 december 1947 och dess ändringar uttryckligen anges i stadgarna utan möjlighet till undantag och om dessa villkor har uppfyllts under beskattningsperioden och de fem föregående åren eller i förekommande fall under den tid som förflutit sedan stadgarna godkändes, om denna tid är kortare än fem år.

3. Det är skatteförvaltningen i samråd med arbetsmarknadsministern eller andra övervakningsorgan som kontrollerar huruvida villkoren för tillämpning av skatteförmåner är uppfyllda.”

II — Bakgrunden till målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

A — *Mål C-78/08*

11. Efter en granskning utförd av Guardia di Finanza delgav skattekontoret i staden Matera Paint Graphos, ett kooperativt bolag enligt italiensk rätt, ett taxeringsbeslut genom vilket bolagets inkomst för år 1993 ändrades med avseende på IRPEG och ILOR. I samma beslut fann skattekontoret att det inte förelåg någon rätt till undantag från skatteplikt enligt artiklarna 11, 12 och 14 i DPR nr 601/1973. Efter en rad överklaganden från såväl Paint Graphos som Ministero dell’Economia e delle Finanze (ekonomi- och finansministeriet) och Agenzia delle Entrate är målet för närvarande anhängigt vid den hänskjutande domstolen.

B — *Mål C-79/08*

12. Den 8 juni 1999 delgav skattekontoret i Rovigo Adige Carni, ett kooperativt bolag enligt italiensk rätt, ett taxeringsbeslut, i vilket det angavs att bolaget inte längre omfattades av skatteförmånerna i artikel 10 och följande artiklar i DPR nr 601/1973. Adige Carnis beskattningsbara inkomst för år 1993 ändrades

genom beslutet till ett högre belopp och följaktligen höjdes även IRPEG och ILOR. Skattekontoret invände bland annat mot att bolaget Adige carni hade ställt ut fakturor avseende transaktioner som aldrig ägt rum. Eftersom motsvarande belopp betraktades som en inkomst men inte hade bokförts som en sådan antog skattekontoret att beloppet hade delats ut till medlemmarna i strid med artikel 11 i DPR nr 601/1973. Efter en rad överklaganden vände sig Adige Carni till den hänskjutande domstolen under åberopande av att det saknades motivering, alternativt att motiveringen var bristfällig vad gällde beslutet att inte bevilja ifrågavarande undantag från skatteplikt.

C — *Mål C-80/08*

13. Skattekontoret i Monfalcone ändrade inkomstdeklarationer som Michele Franchetto hade ingett för åren 1984–1986 på grund av att han, såsom medlem av Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., ett kooperativ som ägnar sig åt odling och försäljning av blötdjur, hade agerat självständigt på marknaden, medan kooperativet, i vars namn såväl köp- som säljfakturor utställdes, vid varje försäljning erhöll en provision för varje tjänst som tillhandahölls, varvid pristillägget delades ut till medlemmarna i stället för att avsättas i en för ändamålet avsedd reservfond.

14. Ministero delle Finanze har i ett överklagande begärt att beslutet av Commissione tributaria centrale ska ogiltigförklaras. Utan att i sak pröva de grunder som anförts av Michele Franchetto, fann Commissione tributaria centrale att kooperativet inte kunde nekas undantagen från skatteplikt utan att det obligatoriska yttrandet hade inhämtats från arbetsmarknadsministeriet. Ministero delle finanze har bland annat hävdat att det skett ett åsidosättande av artikel 14 i PDR nr 601/1973. På grund av att taxeringsbeslutet riktade sig till medlemmen och inte till kooperativet var det enligt Ministero delle finanze inte nödvändigt att inhämta något yttrande från arbetsmarknadsministeriet.

D — *Tolkningsfrågorna*

15. Enligt Corte suprema di cassazione är det, i syfte att kontrollera att de skatteförmåner som kooperativa bolag åtnjuter i förhållande till vinstdrivande bolag är förenliga med unionsrätten, viktigt att avgöra om det faktum att de berörda aktörerna gör skattebesparingar är ett olagligt statligt stöd som på grund av att artikel 88.3 EG har direkt effekt skulle medföra en skyldighet för de nationella myndigheterna, inklusive de rättsvårdande, att underlåta att tillämpa det berörda nationella systemet samt att förordna om återbetalning av mottaget stöd. Den hänskjutande domstolen har även frågat sig huruvida användningen av associationsformen kooperativt bolag skulle kunna utgöra rättsmissbruk.

16. Mot denna bakgrund beslutade Corte suprema di cassazione att förklara målen vilande och att ställa tolkningsfrågor med följande lydelse till domstolen:

”1. Är bestämmelserna om skatteförmåner för kooperativ i artiklarna 10–14 i DPR [nr 601/1973] förenliga med konkurrensreglerna och kan de närmare bestämt anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87… EG, särskilt med hänsyn till det inadekvata system för tillsyn och beivrande av missbruk som föreskrivs i den tillfällige statschefens lagstiftningsdekret nr 1577 [av den 14 december 1947]?

2. Vad beträffar frågan huruvida de omtvistade bestämmelserna om skatteförmåner ska anses utgöra statligt stöd, kan dessa bestämmelser anses vara proportionerliga med hänsyn till det kooperativa bolagets syfte? Kan proportionalitetsbedömningen – förutom den enskilda bestämmelsen – även avse den fördel som följer av samtliga bestämmelser och de konkurrenssnedvridningar som den medför?

3. Vid besvarandet av föregående frågor ska det beaktas att tillsynssystemet har ytterligare allvarligt försvagats till följd av den reform av associationsrätten som har skett genom lag nr 311/2004, särskilt vad gäller kooperativ med övervägande, och inte fullständig, ömsesidighet.

4. Oberoende av frågan huruvida de aktuella bestämmelserna om skattelättnader ska anses utgöra statligt stöd, kan användningen av associationsformen kooperativ, även när det inte är fråga om bedrägeri eller en skentransaktion, anses utgöra rättsmissbruk, när denna associationsform används uteslutande eller huvudsakligen i syfte att göra en skattebesparing?”

III — Förfarandet vid domstolen

17. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 25 februari 2008.

18. Paint Graphos och Adige Carni, den italienska, den spanska och den franska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

19. Paint Graphos, Adige Carni, Michele Franchetto, den italienska, den spanska och den franska regeringen, kommissionen samt Eftas övervakningsmyndighet var

företrädda vid förhandlingen som ägde rum den 11 mars 2010. [6]

IV — Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

A — *Parternas yttranden*

20. Paint Graphos, Adige Carni och den italienska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande ska avvisas. Enligt kommissionen borde domstolen förklara sig sakna behörighet att besvara de tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har formulerat.

21. Detta resonemang grundar sig dels på att det saknas tillräckliga redogörelser för de tillämpliga bestämmelserna och de faktiska omständigheterna i de nationella målen, dels på att relevansen av de ställda frågorna inte klart har motiverats. Parterna tvivlar nämligen på att ett svar från domstolen kan vara behjälpligt när tvisterna vid den nationella domstolen ska lösas med tanke på att de frågor som riktats till domstolen är för tidigt ställda, hypotetiska eller till och med saknar verklighetsförankring.

22. Kommissionen anser i likhet med den italienska och den spanska regeringen att i vart fall de tre första frågorna inte kan tas upp till sakprövning då de gäller nationella bestämmelser som inte är tillämpliga inom ramen för målen vid den nationella domstolen. Detsamma gäller enligt kommissionen den fjärde frågan, eftersom frågan om praxis som syftar till att uppnå gemenskapsrättsliga fördelar inte är aktuell då sådana fördelar endast följer av den nationella rätten och den gemenskapsrättsliga principen om rättsmissbruk således inte kan tillämpas.

23. Slutligen har kommissionen angett den problematik som gäller kommissionens exklusiva behörighet att ta ställning till huruvida ett stöd är förenligt med den gemensamma marknaden. Enligt kommissionen kan således inte heller den andra frågan tas upp till sakprövning.

B — *Bedömning av huruvida frågorna kan tas upp till sakprövning*

24. Jag noterar inledningsvis att den begäran om förhandsavgörande som ingetts till domstolen i detta förfarande ger upphov till avsevärda problem vad beträffar upptagandet till sakprövning.

25. För det första är det inte möjligt att på grundval av de lakoniska formuleringarna i besluten om hänskjutande förstå, vare sig detaljerna i ifrågavarande nationella system

6 — I en bilaga till kallelsen till offentlig förhandling anmodades parterna att vid förhandlingen koncentrera sina muntliga yttranden till frågan huruvida och i så fall på vilka villkor skattelättnader som dem som är i fråga i målen vid den nationella domstolen utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. En fråga angående befintligt stöd har också riktats till den italienska regeringen.

eller de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen. Redogörelserna från den hänskjutande domstolen och diverse uppgifter som tillförts akten av parter som inkommit med yttranden ger snarare upphov till en känsla av förvirring vad gäller innehållet i den nationella rätten på området i fråga. Domstolen har inte heller erhållit några närmare upplysningar om beskattningen av andra associationsformer än kooperativa bolag fastän sådana uppgifter är oundgängliga för att det ska kunna bedömas om situationer är jämförbara. Denna jämförbarhet ingår i begreppen fördel och selektivitet, som är grundläggande beståndsdelar i begreppet statligt stöd.

26. För det andra verkar det ännu mer osäkert huruvida det finns ett samband mellan unionsrätten och de mål som har anhängiggjorts vid den hänskjutande domstolen. Med hänsyn till de nationella målens föremål och art är det svårt att begripa hur ett svar från domstolen skulle kunna vara till någon hjälp för att lösa de tvister som pågår vid den hänskjutande domstolen. Dessa mål rör nämligen giltigheten av den granskning som skatteförvaltningen utför, medan tolkningsfrågorna rör förekomsten av en eventuell skattefördel med avseende på artikel 87 EG. Jag noterar vidare att Paint Graphos har preciserat att de pågående förfarandena gäller bestämmelser om granskning av inkomstdeklarationer och inte skattesatsers art eller förenlighet med gemenskapsrätten.

27. Vad för övrigt angår Michele Franchetto måste det slås fast att föremålet för ifrågavarande nationella tvist inte är beskattningen av det berörda kooperativet, utan av Michele Franchetto personligen. Tvärtemot ordalagen i begäran om förhandsavgörande förefaller det kooperativ vars medlem Michele Franchetto har varit inte ha utgjort ett arbetskooperativ i den mening som avses i artikel 11 i DPR nr 601/1973, utan ett kooperativ för småfiske som regleras genom artikel 10 i DPR, som är en bestämmelse vars räckvidd inte har förklarats av den hänskjutande domstolen.

28. För det tredje söker den nationella domstolen få klarhet i huruvida de nationella bestämmelserna är proportionerliga i förhållande till de syften som tillskrivits det kooperativa bolaget och som verkar vara förankrade i den nationella rättsordningen. En undersökning av kriterierna för jämvikt mellan intressen som skyddas genom de nationella skattereglerna och risken för snedvridning av konkurrensen leder till en undersökning av det eventuella statliga stödets förenlighet med den gemensamma marknaden.

29. För det fjärde utgör den tredje frågan snarare en reflexion eller en kommentar som inte kan behandlas som en särskild fråga.

30. Slutligen vill jag påpeka att den fjärde frågan uteslutande rör den nationella rätten och att domstolen följaktligen inte är behörig att besvara den. Den hänskjutande domstolen har nämligen ställt frågan om sambandet mellan användandet av associationsformen kooperativt bolag och uppnåendet av skattebesparingar.

31. Med hänsyn till de svårigheter som det på detta sätt har redogjorts för räcker det att erinra om att domstolen får underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt endast då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska och rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den. [7]

32. Den hänskjutande domstolen är nämligen skyldig att ange vilka precisa skäl som föranlett den att ställa sig frågor om tolkningen och giltigheten av vissa bestämmelser i unionsrätten. Domstolen har således funnit att det är oundgängligt att den nationella domstolen ger ett minimum av förklaringar till valet av unionsrättsliga bestämmelser i dess begäran om tolkning eller om prövning av giltigheten av dessa eller till det samband som den anser finns mellan dessa bestämmelser och den nationella lagstiftning som äger tillämpning i tvisten. [8]

33. Dessutom är domstolen inte behörig att avgöra om en nationell åtgärd är förenlig med unionsrätten. [9] Domstolen kan inte heller uttala sig om huruvida stödåtgärder är förenliga eller en stödordning är förenlig med den gemensamma marknaden, då bedömningen av denna förenlighet faller inom området för den exklusiva behörighet som tillkommer kommissionen, vars beslut kan prövas av domstolen. [10] Domstolen är inte heller behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen eller att på nationella åtgärder eller situationer tillämpa de unionsrättsliga bestämmelser vars innebörd den tolkat. Dessa frågor faller helt och hållet inom ramen för den nationella domstolens exklusiva behörighet. [11]

34. Mot bakgrund av det ovan anförda bör således de frågor som ställts till domstolen avvisas i deras helhet.

35. För det fall domstolen skulle anse att den inte kan följa ett så radikalt förslag, föreslår jag att bedömningen koncentreras till den första tolkningsfrågan.

36. Det verkar härvidlag som om Corte suprema di cassazione baserar sig på en hypotes enligt vilken ifrågavarande kooperativa bolag, även om de hade rätt till undantag från skatteplikt, inte skulle kunna åtnjuta ifrågavarande förmåner eftersom dessa utgör olagligt statligt stöd.

7 — Dom av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, Lourenço Dias (REG 1992, s. I-4673; svensk specialutgåva, s. 69), punkt 20, och av den 19 november 2009 i mål C-314/08, Filipiak (REG 2009, s. I-11049), punkt 42 och där angiven rättspraxis.

8 — Dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157), punkt 52.

9 — Se, bland annat, dom av den 26 januari 2010 i mål C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (REU 2010, s. I-635), punkt 23 och där angiven rättspraxis.

10 — Se dom av den 23 mars 2006 i mål C-237/04, Enirisorse (REG 2006, s. I-2843), punkt 23.

11 — Se dom av den 30 mars 2006 i mål C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (REG 2006, s. I-2941), punkt 69 och där angiven rättspraxis.

37. Genom sin begäran om förhandsavgörande och särskilt genom sin första fråga avser den nationella domstolen att underställa domstolen frågan huruvida bestämmelserna i det nationella skatterättsliga systemet om kooperativa bolag är förenliga med unionsrätten. Den nationella domstolen har tillhandahållit långa redogörelser för den italienska skatterättens utveckling på området som i stor utsträckning inte är tillämpliga på målen vid den nationella domstolen och därvid åberopat såväl domstolens rättspraxis som diverse meddelanden från kommissionen om tillämpningen av ämnet statligt stöd på nationella skatterättsliga bestämmelser.

38. Fastän domstolen inte är behörig att meddela förhandsavgöranden i enlighet med artikel 234 EG angående tolkningen av nationell rätt [12] kan den tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som gör det möjligt för denna att bedöma en nationell åtgärds förenlighet med denna rätt i syfte att kunna döma i det mål som anhängiggjorts vid den. [13] På området för statligt stöd kan EU-domstolen tillhandahålla den hänskjutande domstolen sådana uppgifter om tolkningen som gör det möjligt för den att avgöra huruvida en nationell åtgärd ska kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i unionsrätten. [14]

39. Med hänsyn till alla rättsliga och faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit i förevarande mål förefaller det klokt att anse att domstolen förfogar över ett minimum av uppgifter för att delvis kunna ta ställning till begäran om förhandsavgörande samtidigt som den först ställda frågan bör omformuleras [15] på ett sådant sätt att domstolen kan uttala sig om kriterierna för begreppet statligt stöd med avseende på ifrågavarande skattereglering. Efter denna undersökning och med hänsyn till de uppgifter som domstolen har tillfört, ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra om det eventuella statliga stöd som riktar sig till de kooperativa bolagen ska betraktas som statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

40. För övrigt är det lämpligt att vid omformuleringen begränsa sig till de nationella bestämmelser som är tillämpliga i målen vid den nationella domstolen. Eftersom den hänskjutande domstolen i de tre besluten har bekräftat att det är fråga om produktions- och arbetskooperativ, föreslår jag således att bedömningen av den första tolkningsfrågan begränsas till artikel 11 i DPR nr 601/1973.

41. Slutligen noterar jag att domstolen i likhet med kommissionen uttryckligen har angett att de nationella domstolarna har befogenhet

12 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-341/94, Allain (REG 1996, s. I-4631), punkt 11.

13 — Se domarna i de ovannämnda målen Enirisorse, punkt 24, och Transportes Urbanos y Servicios Generales, punkt 23.

14 — Se dom av den 10 juni 2010 i mål C-140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo (REG 2010, s. I-5243), punkt 24 och där angiven rättspraxis.

15 — Dom av den 8 mars 2007 i mål C-45/06, Campina (REG 2007, s. I-2089), punkt 30, av den 23 september 2008 i mål C-427/06, Bartsch (REG 2008, s. I-7245), punkt 31, och av den 5 mars 2009 i mål C-350/07, Kattner Stahlbau (REG 2009, s. I-1513), punkt 24.

att tolka begreppet statligt stöd. [16] Så snart det uppstår tvivel hos den nationella domstolen om tolkningen av detta begrepp är den följaktligen behörig att vända sig till domstolen med en begäran om förhandsavgörande. Samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen får emellertid inte leda till att jämvikten mellan den behörighet som tilldelats unionens institutioner rubbas. Den nationelle domaren spelar fortfarande en kompletterande roll vid prövningen av förenligheten med unionsrätten i jämförelse med kommissionen, som har stora möjligheter att ingripa.

V — Inledande anmärkningar om kooperativa bolag

A — *De kooperativa bolagens karaktäristik och deras skattemässiga behandling*

42. De kooperativa bolagen är sammanslutningar av fysiska eller juridiska personer, som har ett stort diskretionärt utrymme och vars verksamhet regleras av särskilda principer, däribland principerna om demokratisk struktur och kontroll samt en rättvis fördelning av räkenskapsårets nettoresultat. [17]

43. Det specifika med kooperativa bolag illustreras av begreppet kooperativ förmån som kan förverkligas på två olika sätt, nämligen en omedelbar förmån eller en uppskjuten förmån, det vill säga återbäring. I de kooperativa bolagen är det vidare möjligt att göra en åtskillnad mellan den intäkt som uppkommer till följd av medlemmarnas verksamhet och den som uppstår genom utbyte med tredje part. [18]

44. Inom ramen för det kooperativa bolagets verksamhet tillsammans med medlemmarna fördelas inkomsterna mellan medlemmarna i två steg. Den omedelbara förmånen yttrar sig i inköp till självkostnadspris eller rabatt i samband med medlemmens förvärv av egendom. Den uppskjutna förmånen uppstår genom återbäring, ett belopp som bolaget periodiskt delar ut till medlemmarna, i proportion till förhållandet mellan kooperativet och det insatta kapitalet.

45. Skattereglerna avseende kooperativa bolag är strikt sammankopplade med strukturen på deras kapital och det ekonomiska system som ligger till grund för dem. Det är således möjligt att härav dra slutsatsen att dessa bolag

16 — Dom av den 22 mars 1977 i mål 78/76, Steinike & Weinlig (REG 1977, s. 595; svensk specialutgåva, s. 329), punkt 14, av den 21 november 1991 i mål C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires m.fl. (REG 1991, s. I-5505; svensk specialutgåva, s. 463), punkt 10, av den 11 juli 1996 i mål C-39/94, SFEI m.fl., REG 1996, s. I-3547, punkt 49, och av den 5 oktober 2006 i mål C-368/04, Transalpine Ölleitung in Österreich (REG 2006, s I-9957), punkt 39.

17 — Cathiard, C., "La société coopérative européenne", *La semaine juridique. Entreprise et affaires,* nr. 1 (2009), sidorna 34–50.

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

fungerar inom sin egna juridiska och ekonomiska ram.

46. Den komplexa frågan om skattemässig behandling av inkomster från kooperativa bolag illustreras av de lösningar som de olika medlemsstaterna har valt. [19] Det har också framhållits i doktrinen att dessa ”heterogena” skatteregler avspeglar de kooperativa bolagens ”heterogena” ställning i civilrättsligt hänseende och verkar vara nödvändiga för att uppnå målen, vilka trots den hårdnande konkurrens som de kooperativa bolagen drabbats av fortfarande utgör ett särdrag i förhållande till vinstdrivande bolag. [20]

47. I vissa nationella system tillämpas således de allmänna reglerna om företagsbeskattning på kooperativa bolag. [21] Andra medlemsstater använder sig av en metod för undantag som yttrar sig å ena sidan i ett system med öppenhet vilket baserar sig på att medlemmarna tillskrivs de resultat som kooperativet uppnår, å andra sidan i att endast resultaten från transaktioner som utförts tillsammans med medlemmarna undantas från beskattning, och dessa är skyldiga att personligen erlägga skatt för de inkomster som utdelats. [22] Vissa nationella system tillåter att avdrag görs för återbäringen från beskattningsunderlaget. [23] Slutligen finns möjligheten att behandla de vinster som utdelats till medlemmarna som utdelning och samtidigt tillämpa en lägre skattesats på dem. [24]

48. Beskattningen av kooperativa bolag är ofta förbunden med en skyldighet att agera på ett sätt som är utmärkande för kooperativ. Om detta krav inte uppfylls bör kooperativen drabbas av betydande skattekonsekvenser. Således är det inte alltid möjligt att identifiera skillnaderna vid en jämförelse mellan de principer som gäller för beskattning av kooperativa bolag och de som gäller för beskattning av kapitalbolag i allmänhet för att det ska kunna konstateras huruvida dessa skillnader beror på syftet att gynna kooperativen eller på deras särskilda karaktär. [25]

49. I Italien har produktions- och arbetskooperativen utvecklats dels till en form av samarbete mellan konsthantverkare, det första år 1855 mellan glastillverkare i Altare, dels till

19 — För en framställning om beskattning av kooperativ i EU:s tolv medlemsstater, se 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), sidorna 51–79. Författaren anger särskilt Irland och de flesta kooperativ i Österrike och i Greklund i denna grupp.

22 — Alguacil Marí, M.P., opus cit., räknar upp Republiken Portugal i denna kategori vad gäller konsumtionskooperativ, Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Grekland vad gäller jordbrukskooperativ och Italien vad gäller jordbruks- och fiskekooperativ.

23 — Alguacil Marí, M.P, opus cit., anger särskilt Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Danmark, Republiken Finland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland.

24 — Alguacil Marí, M.P, opus cit., nämner i denna grupp särskilt Republiken Portugal och Konungariket Spanien.

25 — Se Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus* (*Kooperativen och skattereglerna)*, Edita, Helsingfors, 2004, s. 73.

ett sätt för okvalificerade arbetare att organisera sig. De sistnämnda kooperativen skapades, det första i Ravenna år 1883, i syfte att öka tillgången till arbete för medlemmar som drabbats av strukturell eller säsongsbunden arbetslöshet, ursprungligen i byggnadssektorn men på senare tid inom ganska varierande verksamhetsområden. Jag noterar härvidlag att det i Italien görs en åtskillnad mellan å ena sidan produktions- och arbetskooperativ i jordbrukssektorn och även fiskekooperativ och å andra sidan övriga produktions- och arbetskooperativ. [26]

50. Det följer av beslutet om hänskjutande att, med avseende på de bestämmelser i den italienska rättsordningen som var tillämpliga vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen, de kooperativa bolagen åtnjöt ett fullständigt eller partiellt undantag från skatteplikt. Skälet till undantaget var att uppfylla det specifika ekonomiska ändamål som kooperationen har enligt artikel 45 i den italienska författningen med anledning av dess sociala och ömsesidiga funktion.

51. Det är viktigt att påpeka att enligt ordalydelsen i artikel 26 i den tillfällige statschefens lagstiftningsdekret nr 1577 av den 14 december 1947 (nedan kallad Basevilagen) ansågs de ömsesidiga egenskaperna föreligga när följande villkor fanns angivna i det kooperativa bolagets stadgar: för det första ett förbud mot att lämna utdelning som översteg den lagstadgade räntesats som tillämpats på det kapital som erlagts, för det andra ett förbud mot fördelning av reserven mellan medlemmarna under bolagets livstid, för det tredje överlåtelse av bolagets samtliga tillgångar för det fall bolaget upplöses minus det kapital som erlagts och eventuell utdelning, i ett allmännyttigt ömsesidigt syfte.

52. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat karaktäriseras produktions- och arbetskooperativ av den roll som medlemmen/entreprenören eller den anställde spelar. I sådana kooperativ som dem i förevarande mål bedriver medlemmarna sin egen yrkesverksamhet inom kooperativet, och det överskott som är resultatet av deras arbete kan delas ut i form av lönetillägg. [27]

53. Enligt upplysningar som lämnats av de parter som inkommit med yttranden inom ramen för detta förfarande bestäms beskattningsunderlaget på samma sätt som

26 — Produktions- och arbetskooperativens historia i Italien, se Klingberg, W., opus cit., sidorna 21–27. Genom den lagstiftning som antogs år 1911 infördes ett särkilt system för utdelning av överskott från produktions- och arbetskooperativ som önskade delta i projekt som bedrevs i offentlig regi. Ibidem sidorna 123 och 124.

27 — Enligt Stracke är målet för produktions- och arbetskooperativen i medlemsstaterna i Sydeuropa att förbättra tillgången till arbete för medlemmarna. Deras specifika skattemässiga behandling syftar till att främja kooperativens varaktighet genom ackumulering av det gemensamma kooperativa kapitalet. Se Stracke, B., opus cit., s. 46.

beskattningsunderlaget för ett bolag som inte är kooperativt. Det handlar i princip om en procentandel av nettovinsten från företagets verksamhetsår. Det bör tilläggas att det framgår av handlingarna i målen att alla bolag har rätt att från sina beskattningsbara inkomster dra av ersättningar som betalats ut.

54. Slutligen påpekar jag att utöver den problematik som tagits upp i begäran om förhandsavgörande har beskattningen av kooperativa bolag diskuterats parterna emellan ur ett vidare perspektiv än det som gäller undantagen i artikel 11 i DPR nr 601/1973. Särskilt kommissionen verkar ha ändrat fokus i sin framställning vid förhandlingen i förhållande till sitt skriftliga yttrande genom att ta upp frågan om felaktig beskattning av kooperativa bolags odelbara reserver i italiensk rätt.

55. Jag anser härvidlag vad produktions- och arbetskooperativ beträffar att den frågan endast kan spela någon roll i den mån det berörda kooperativet inte har kunnat utnyttja de undantag varom fråga är i målen vid den nationella domstolen. Emellertid borde föremålet för domstolens bedömning enligt min mening begränsas till frågan huruvida undantagen från skatteplikt i artikel 11 i DPR nr 601/1973 för produktions- och arbetskooperativ kan uppfylla kriterierna för begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

B — *Artikel 11 i DPR nr 601/1973*

56. Enligt artikel 11 i DPR nr 601/1973 är bolagen undantagna från skatt så länge ersättningarnas belopp inte är lägre än 60 procent av alla övriga sammanlagda kostnader, med undantag av kostnader för råvaror och leveranser. Ett sådant undantag från skatteplikt är således villkorat av möjligheten att bestämma förhållandet mellan ett tillskott av arbete från medlemmarnas sida och ett tillskott från andra produktionsfaktorers sida, som kapital och tredje mans arbete. Definitionen av denna parameter gör det möjligt att kontrollera vilka ersättningar som verkligen betalas ut och hur stora det kooperativa bolagets sammanlagda övriga kostnader är. [28] I en situation där summan av ersättningarna uppgår till mellan 60 procent och 40 procent minskas ovannämnda skatter med hälften. [29]

57. Vidare är skattelättnaden i artikel 11 i DPR nr 601/1973 endast tillämplig när bolagen uppfyller villkoren i artikel 23 i den ovannämnda Basevilagen.

28 — Stillitani, G., ”La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali”, *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Se även Stracke, B., opus cit., sidorna 180 och 181.

29 — Matematiskt motsvarar detta en skattebefrielse på 50 procent av inkomsterna.

58. I artikel 11.3 i DPR nr 601/1973 fastställs att avdrag får göras från bolagets inkomst med belopp som betalas ut till anställda medlemmar som tillägg till deras lön i samma mån som gällande löner ökade med 20 procent, eftersom dessa belopp kan betraktas som återbäring, det vill säga uppskjutna kooperativa förmåner som återgår till delägarna. I den italienska doktrinen har det noterats att detta avdrag inte innebär något undantag från det allmänna systemet för beskattning av bolag och rörelsedrivande enheter. [30]

59. Enligt min uppfattning har det genom nämnda bestämmelse införts en begränsning av möjligheten att dela ut det kooperativa bolagets överskott till medlemmarna i form av lönetillägg som kan dras av från dess beskattningsbara inkomst.

60. Såsom den italienska regeringen har förtydligat vid förhandlingen mottar medlemmen en ersättning för det arbete som denne utför åt bolaget och denna inkomst är föremål för progressiv inkomstbeskattning. De belopp som betalas ut till medlemmarna i form av lönetillägg dras av vid beskattningen som inkomster som kan likställas med inkomster från ett avlönat arbete. Dessa utgör nämligen de arbetande medlemmarnas beskattningsbara inkomster. [31]

30 — Pistolesi, F., ”Le agevolazioni fiscali per le cooperative”, *TributImpresa* nr 3/2005.

31 — Det framgår av artikel 50 i enhetstexten om direkta skatter (Testo Unico del 22/12/1986 nr 917) att med inkomst från avlönat arbete likställs ersättning, som betalas ut till medlemmar i produktions- och arbetskooperativ, vilken befinner sig i det sedvanliga löneintervallet ökad med 20 procent.

VI — Huruvida en skattereglering kan kvalificeras som statligt stöd

A — *Allmänna kriterier för begreppet statligt stöd*

61. Begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG omfattar inte enbart sådana konkreta förmåner som subventioner, utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har samma effekter [32].

62. Av detta följer att en åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna medger vissa företag undantag från skattskyldighet och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter stödmottagarna i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. [33]

32 — Dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (REG 2001, s. I-8365), punkt 38, av den 20 november 2003 i mål C-126/01, GEMO, REG 2003, s. I-13769, punkt 28 och där angiven rättspraxis, av den 15 juli 2004 i mål C-501/00, Spanien mot kommissionen (REG 2004, s. I-6717), punkt 90 och där angiven rättspraxis, av den 15 december 2005 i mål C-66/02, Italien mot kommissionen (REG 2005, s. I-10901), punkt 77, och av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 mot kommissionen (REG 2006, s. I-5479), punkt 86.

33 — Dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 14, och domen i det ovannämnda målet Italien mot kommissionen, punkt 78.

63. Vad angår kooperativa bolag anser vissa medlemsstater, däribland Republiken Italien, såsom framgår av ett meddelande från kommissionen av den 23 februari 2004 [34] att de begränsningar som gäller för kooperativt kapital berättigar till särbehandling i taxeringshänseende. Kommissionen har således anmodat medlemsstaterna att iaktta principen enligt vilken de skattefördelar eller förmåner som erbjuds ett visst slags organisation bör stå i proportion till de rättsliga begränsningar och det sociala mervärde som denna organisationsform innebär och inte får leda till illojal konkurrens.

64. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att syftet med statliga åtgärder inte kan vara att de inte ska anses utgöra ”stöd” i den mening som avses i artikel 87 EG. [35] I artikel 87.1 EG sker nämligen inte någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan de definieras i förhållande till verkningarna. [36]

65. Denna ganska enkla angreppsvinkel kan dock skapa problem i samband med beskattning av företag som utgör olika associationsformer. I små och medelstora företag kan verksamheten bedrivas på ungefär samma sätt i form av personbolag [37], vinstdrivande kapitalbolag [38], kooperativt bolag eller till och med i form av enskild firma som saknar egenskap av juridisk person.

66. Jag noterar härvidlag att även om associationsformernas typologi är likartad i medlemsstaterna finns det viktiga variationer bland annat i fråga om begreppet juridisk person och även företagens rättskapacitet. [39]

67. De olika associationsformernas skattemässiga behandling kan basera sig på den klassiska principen om dubbelbeskattning, i vilket fall den inkomst som den ekonomiska verksamheten genererar beskattas både hos företaget och hos ägaren. I systemen med engångsbeskattning däremot beskattas alla inkomster från sådan verksamhet antingen i företaget, varvid inkomster som delats ut till delägarna undantas från skatt, eller hos

34 — Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén om främjande av kooperativa föreningar i Europa, KOM(2004) 18 slutlig.

35 — Dom av den 22 december 2008 i mål C-487/06 P, British Aggregates mot kommissionen (REG 2008, s. I-10505), punkt 84 och där angiven rättspraxis.

36 — Domen i det ovannämnda målet British Aggregates, punkt 85.

37 — Handelsbolag eller kommanditbolag.

38 — Bolag med begränsat ansvar eller aktiebolag.

39 — I italiensk rätt verkar det göras en distinktion mellan ”soggettività giuridica” och ”personalità giuridica”. Se Magrini, P.P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, s. 8.

delägarna, varvid företaget inte beskattas. Det finns naturligtvis flera varianter som förenar vissa aspekter av dessa modeller.

68. När nyckelbegreppen fördel och selektivitet ska identifieras i det sammanhang som den nationella lagstiftaren har valt vid antagandet av de skatterättsliga normerna, föreligger det en viss risk för synbar begreppsmässig klarhet som i själva verket kan göra analysen av ifrågavarande problematik mer svårbegriplig.

69. Jag skulle särskilt vilja tillägga att den omständigheten att det finns en motivering till skattesystemets art eller allmänna systematik förefaller relevant för studiet av såväl begreppet fördel som begreppet selektivitet.

70. I de båda typfallen handlar det om att studera en särbehandling inom ett skattesystem och jämföra med en hypotetisk situation där en sådan skattemässig särbehandling inte föreligger, inklusive en utvärdering av räckvidden hos och skälen till den lösning som den nationella lagstiftaren har valt. Av systematiska orsaker har jag beslutat mig för att i min framställning behandla frågan huruvida det föreligger en fördel från en huvudsakligen formell utgångspunkt och att diskutera de särdrag som i sig också skulle kunna leda till ett ifrågasättande av att det föreligger en fördel i ekonomisk mening, i ett sammanhang med selektivitet.

B — *Fördelen*

71. Det är viktigt att slå fast att en fördel i den mening som avses i artikel 87.1 EG endast föreligger när det i förhållande till vad som normalt gäller enligt skattesystemet föreskrivs en skattelättnad. Det grundläggande begreppet vid prövning av en fördel inom ramen för vissa skattebestämmelser är således begreppet fördel i det allmänna skattesystemet. [40]

72. Vid prövning av om det i detta sammanhang rör sig om en fördel ska den allmänna skattenivån som gäller juridiska personer i ett nationellt skattesystem, identifieras. Eftersom den uppgiften är särskilt komplex är det lämpligt att jämföra den situation som ett företag befinner sig i som drar nytta av en förmån med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med den berörda åtgärden. [41]

73. Det bör dessutom göras en åtskillnad på det begreppsmässiga planet mellan en ren fördel och en verklig fördel. Trots att en viss typ av fördel har identifierats till exempel i form av en skattelättnad, är det viktigt att undersöka huruvida den inte är ett sätt att utesluta tillämpningen av en skatterättslig

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

41 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41, samt dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance m.fl.(REG 2004, s. I-4777), punkt 68 och där angiven rättspraxis, och av den 3 mars 2005 i mål C-172/03, Heiser (REG 2005, s. I-1627), punkt 40.

bestämmelse till fördel för en annan. Ett undantag från beskattning kan exempelvis styra beskattningen av en viss verksamhet till en annan reglering. [42] Skattenyttan kan också balanseras eller motiveras av skyldigheter som härrör från en viss juridisk persons rättsliga struktur, vilket gör att fördelen förlorar sin karaktär av fördel i ekonomisk mening. [43].

74. Enligt artikel 11.1 i DPR nr 601/1973 undantas i förevarande mål den beskattningsbara inkomsten i ett produktions- och arbetskooperativ helt eller delvis från skatt i proportion till omfattningen av medlemmarnas arbete i uppkomsten av det ekonomiska värdet inom ramen för verksamheten i det kooperativa bolaget. Undantagets räckvidd bestäms approximativt. Ovannämnda bestämmelse reglerar inte möjligheten till avdrag för medlemmarnas ersättningar, som faktiskt måste ha betalats ut, eftersom denna avdragsrätt följer av allmänna bestämmelser om beräkning av en juridisk persons beskattningsbara inkomst.

75. Om domstolen följaktligen väljer en formell angreppsvinkel skulle ifrågavarande undantag från skatteplikt utan tvivel innebära en fördel. Genom ett undantag från den bestämmelse som allmänt tillämpas på juridiska personer undantas de berörda kooperativa bolagen från skatteplikt.

76. Jag frågar mig emellertid om en sådan formell angreppsvinkel är motiverad med hänsyn till de ekonomiska verkningarna av ifrågavarande bestämmelse.

77. Det säger nämligen sig självt att det är omöjligt att tillämpa enhetliga regler på olika typer av bolag, utan att det har gjorts några godtyckliga antaganden om beskattning av ekonomiska faktorer som bidrar till uppkomsten av en inkomst. Medlemsstaterna förfogar inom ramen för skattepolitiken över ett betydande utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller valet och omfattningen av produktionsfaktorernas beskattning. [44]

42 — Detta verkar vara fallet med det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 10 i DPR nr 601/1973 avseende jordbruksverksamhet. Såsom framgår av Paint Graphos skrivelser är bolagens faktiska inkomst, enligt de allmänna reglerna för fastställande av IRES, i sin helhet beskattningsbar. Härav följer att en jordbrukare som levererar sina produkter till ett kooperativ fortsätter att vara skyldig att erlägga IRES på basis av taxeringsvärdet, enbart till följd av att han äger jordbruksmarken i likhet med varje annan jordbrukare och att dessutom kooperativet – och genom detta, medlemmen – fortsätter att vara skyldigt att erlägga IRES på de inkomster han får genom förädling, försäljning, m.m. av sina produkter, medan en självständig jordbrukare inte betalar någon skatt på denna typ av inkomst. Det ifrågavarande undantagets funktion är således att återställa jämvikten i denna särbehandling som – om den inte korrigerades skulle fullständigt avskräcka från användning av kooperativet som associationsform bland jordbrukare. Jag noterar vidare att beskattningen av personbolag ofta styrs av den ovannämnda principen om öppenhet, enligt vilken bolaget undantas från beskattning men dess inkomster beskattas hos medlemmarna oberoende av om inkomsten har delats ut eller ej.

43 — Rossi-Macanico, P., opus cit., sidorna 92 och 93. Författaren har konstaterat att de distinktioner som ingår i skattesystemets logik inte är undantag och följaktligen inte utgör några förmåner som måste motiveras.

44 — Enligt min mening finns detta utrymme för skönsmässig bedömning exempelvis vid klassificeringen av vissa delar av ett företags ägares/medlems inkomst som inkomst av arbete eller kapital, eller vid fastställandet av olika skattetabeller.

78. Det undantag från skatteplikt som stadgas i artikel 11.1 i DPR nr 601/1973 förefaller mig inte desto mindre i ekonomisk bemärkelse utgöra en sådan fördel som avses i artikel 87.1 EG. Det framgår nämligen av handlingarna i målen att det allmänna systemet för beskattning av juridiska personer inte kan tillämpas, med förbehåll för några undantag, på bolag som styrs av ömsesidighetsprincipen. Det verkar förhålla sig så att när allmänna regler om beskattning av juridiska personer är tillämpliga på kooperativa bolag syftar nämnda bestämmelser till att reglera vilka faktorer som är relevanta när beskattningsunderlaget ska bestämmas och den beskattningsbara inkomsten beräknas. Emellertid är den slutgiltiga beskattningen föremål för undantagsbestämmelser som är tillämpliga antingen på alla kooperativ eller på kooperativ av vissa typer eller i vissa sektorer. Således kan det allmänna systemet endast tillämpas i sin helhet på ett kooperativt bolag om ett sådant bolag inte har uppfyllt de villkor som följer av de stränga bestämmelserna om deras ömsesidiga karaktär, med andra ord när det inte har agerat så som man kan förvänta sig att ett kooperativ ska agera.

C — *Selektiviteten*

79. I artikel 87.1 EG förbjuds statligt stöd som ”gynna[r] vissa företag eller viss produktion”, det vill säga selektiva stöd. För att bedöma huruvida en åtgärd är selektiv ska det undersökas om den, inom ramen för en viss rättslig reglering, utgör en fördel för vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. [45] Kravet på selektivitet ingår i begreppet statligt stöd. [46]

80. Trots att det finns en mycket rik rättspraxis på området är det svårt att klassificera begreppet selektivitet, särskilt när det rör sig om skatteregler.

81. Såsom följer av kommissionens meddelanden har den omständigheten att vissa företag eller vissa sektorer drar större nytta än andra av dessa skatteregler inte med nödvändighet haft till följd att de kommit att omfattas av tillämpningsområdet för konkurrensreglerna på området för statligt stöd. [47] Åtgärderna kan däremot visa sig vara selektiva utan att vara formellt begränsade till

45 — Se domen i det ovannämnda målet British Aggregates mot kommissionen, punkt 82.

46 — Dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen (REG 2006, s. I-7115), punkt 54.

47 — Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384), 1998, s. 3, punkt 14: ”Det faktum att vissa företag eller vissa sektorer drar mera nytta än andra av vissa av dessa skatteåtgärder leder inte nödvändigtvis till att åtgärderna omfattas av tillämpningsområdet för konkurrensreglerna på området statligt stöd. De åtgärder som syftar till att lätta på beskattningen av arbete för samtliga företag har således förhållandevis större effekter för industrier som är mycket arbetskraftintensiva än för kapitalintensiva industrier, utan att de därför nödvändigtvis utgör statligt stöd. Skatteincitament till förmån för investeringar i miljö, forskning och utveckling eller utbildning gynnar på liknande sätt endast de företag som utför denna typ av investeringar men de utgör inte heller nödvändigtvis statligt stöd.”

vissa sektorer [48]. De åtgärder som gäller alla sektorer kan dock klassificeras som selektiva när villkoren för att dra nytta av dessa åtgärder i praktiken begränsar antalet potentiella stödmottagare. [49]

82. Enligt domstolens rättspraxis kan, för det första, stöd i form av ett stödprogram beröra en hel ekonomisk sektor och ändå omfattas av artikel 92.1 i EG-fördraget (nu artikel 87.1 EG i ändrad lydelse) och ska, för det andra, anses utgöra stöd när en åtgärd syftar till att delvis befria företagen i en särskild industrisektor från de ekonomiska bördor som följer av normal användning av det allmänna socialförsäkringssystemet, utan att denna befrielse rättfärdigas av systemets karaktär eller struktur. [50]

83. Enligt artikel 87.1 EG är stöd som gynnar vissa företag eller viss produktion oförenligt med den gemensamma marknaden. I fördraget står det emellertid inte något om vilken associationsform den juridiska personen ska ha.

84. Visserligen kan en viss juridisk person vara karaktäristisk för en bestämd sektor eller ett bestämt företag. I detta typfall sammanfaller dock, eller snarare sammansmälter, kriterierna för den juridiska personen och kriterierna i fördraget, enligt vilka en åtgärd är förbjuden som gynnar vissa företag eller sektorer. [51]

85. I målet Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. [52] hävdade kommissionen att den nationella lagstiftningen *prima facie* uppfyllde villkoret om selektivitet genom att den gynnade vissa företag med hänsyn till deras associationsform (stiftelser eller offentligrättsliga juridiska personer) och även vissa särskilda sektorer (utbildning, folkhälsovård, etc.) inom vilka företagen var verksamma.

86. Domstolen fann att ifrågavarande åtgärd inte var tillämplig på samtliga näringsidkare. Den berörda skatteförmånen kunde således inte anses som en generell skatte- eller näringspolitisk åtgärd, [53] eftersom den beviljades med beaktande av företagets associationsform, som kunde vara en offentligrättslig juridisk person eller en stiftelse, och de verksamhetsområden inom vilka företaget bedrev sin verksamhet. Domstolen preciserade att undantaget inte grundade sig på åtgärdens

48 — Se kommissionens beslut av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien (EUT L 282, s. 25).

49 — Rapport om genomförandet av meddelandet om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag.

50 — Dom av den 17 juni 1999 i mål C-75/97, Belgien mot kommissionen (REG 1999, s. I-3671), punkt 33.

51 — Det finns exempelvis associationsformer som är juridiska personer som är begränsade och specifika för vissa sektorer såsom banksektorn och försäkringssektorn. Se punkt 20 i kommissionens meddelande av den 10 december 1998.

52 — Dom av den 10 januari 2006 i mål C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (REG 2006, s. I-289).

53 — Domen i det ovannämnda målet Cassa di Risparmio di Firenze m.fl, punkt 135.

struktur eller beskattningstekniska skäl, utan följde av den nationella lagstiftarens vilja att finansiellt gynna organ som ansågs vara samhällsnyttiga. [54]

87. En sådan inställning som rör ett företags associationsform ska således inte betraktas som en regel utan undantag. Härav drar jag slutsatsen att skatteregler som anpassas till den juridiska personens form och struktur skulle kunna anses som icke-selektiva, eftersom de skulle vara motiverade med hänsyn till skattesystemets art och systematik.

88. Begreppet statligt stöd har nämligen tolkats så av domstolen att det inte avser sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således a priori är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av. [55] I dessa fall kan en kvalificering som statligt stöd uteslutas.

89. Enligt rättspraxis kan en åtgärd som medför ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet vara motiverad med hänsyn till skattesystemets art eller struktur om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem. Härvidlag måste det göras en åtskillnad mellan å ena sidan sådana mål som uppställts för en viss skatteordning och som ligger utanför denna och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att uppnå sådana mål. [56]

90. Kommissionen har i sin praxis godtagit en motivering med hänsyn till systemets art och systematik i situationer där skatten är progressiv till sin karaktär, där undantag från skatt beviljats till följd av utebliven vinst och där organisationer utan vinstsyfte har särbehandlats. [57] Detsamma gällde även jordbruksmark som åtnjöt skattebefrielse eller skattelättnad i förhållande till de tillämpliga allmänna reglerna för beskattning av fast egendom. [58] Förmånen motiverades således av den fasta egendomens specifika betydelse för produktionen av jordbruksprodukter.

91. Domstolen har godtagit en motivering som baserade sig på arten och systematiken i det nationella försäkringssystemet i ett särskilt sammanhang där en högre skattesats tillämpades på en viss angiven del av de försäkringsavtal för vilka standardskattesatsen tidigare utgick. [59]

54 — Domen i det ovannämnda målet Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., punkt 137.

55 — Se domen i det ovannämnda målet British Aggregates mot kommissionen, punkt 83.

56 — Domen i det ovannämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 81.

57 — Kommissionens meddelande av den 10 december 1998, punkterna 24–27.

58 — Besluten N/20/2000 (Nederländerna) och N/53/99 (Danmark) finns att tillgå på webbplatsen för kommissionens generaldirektorat: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Domen i det ovannämnda målet GIL Insurance m.fl.

92. Svårigheten med kriteriet avseende systemets art eller systematik ligger dock i det faktum att åtgärden kvalificeras som selektiv när domstolen anser att åtgärden avviker från det allmänna nationella skattesystemet. Denna rättspraxis leder då till status quo, eftersom inte någon åtgärd kan betraktas som motiverad av systemets art och systematik. [60]

93. Det som har betydelse i detta sammanhang är nämligen inte åtgärdens syften utan det nationella skattesystemets inneboende logik.

94. Artikel 11 i DPR nr 601/1973 utgör en komplex bestämmelse som inbegriper olika skatterättsliga lösningar som syftar till att införa en särskild skattemässig behandling av ett produktions- och arbetskooperativ. [61]

95. Trots denna synbara undantagskaraktär är det inte helt självklart att dra slutsatsen att skatteförmåner som riktar sig till produktions- och arbetskooperativ är selektiva. Det förefaller vara tvärtom när jag begrundar nämnda bolags tvärgående natur, det vill säga de varierande sektorer där de kan vara verksamma, att det är tveksamt om bestämmelsen verkligen är selektiv. Om det i vart fall antogs att systemet med undantag från skatteplikt för nämnda bolag a priori var selektivt, skulle det kunna motiveras av systemets art och systematik.

96. I detta sammanhang noterar jag att det framgår av rättspraxis [62] att villkoret om selektivitet är uppfyllt så snart bestämmelsen utgör en fördel för vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, även om stödåtgärderna rör en hel ekonomisk sektor.

97. För detta ändamål ska det först avgöras huruvida de kooperativa bolagen med ömsesidigt syfte och de övriga vinstdrivande bolagen befinner sig i en jämförbar situation. Sedan är det, för det fall artikel 11 i DPR nr 601/1973 är tillämplig, nödvändigt att jämföra den situation som ett produktions- och arbetskooperativ befinner sig i med andra vinstdrivande bolag och andra kooperativa bolag.

98. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att produktions- och arbetskooperativ överensstämmer med den rena ömsesidiga modellen och att vinstdrivande bolag i faktiskt och rättsligt hänseende inte

60 — Se, för ett liknande resonemang, Lenaerts, K., ”State Aid and Direct Taxation”, *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, s. 305.

61 — Ifrågavarande åtgärd verkar vara en tillämpning av ett ändamål med mer allmän räckvidd som är vedertaget i den italienska skatterätten, vilket syftar till att gynna de kooperativa bolagens kapitalisering och missgynna återbäring. Se Stracke, B., opus cit. sidorna 176–183.

62 — Domarna i de ovannämnda målen Belgien mot kommissionen, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Heiser, samt Italien mot kommissionen.

befinner sig i en jämförbar situation avseende de belopp som betalas ut till avlönade medlemmar som ersättning, inklusive eventuella lönetillägg.

99. På denna punkt delas kommissionens mening av den franska regeringen, som har anfört att det är logiskt att inte behandla bolag som delar ut sin vinst till ägarna på samma sätt som sådana enheter som kooperativ, som på grund av sina stadgar inte kan genomföra någon sådan utdelning.

100. Såsom företrädaren för Adige Carni påpekade vid förhandlingen är aktieägarnas eller delägarnas deltagande i ett kapitalbolag begränsat till att de tillskjuter kapital. En ömsesidig relation eller en relation med utbyte av tjänster eller varor är däremot typisk för ett kooperativt bolag. Skillnaden i skattemässig behandling beror på skillnaden mellan dessa relationer. Efter att ha understrukit att det inte rörde sig om ett problem med dubbelbeskattning erinrade vidare företrädaren för Adige Carni om att enligt systematiken i det skattesystem som var tillämpligt vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen var syftet med den nationella regleringen en engångsbeskattning av en inkomst antingen hos kooperativet eller hos medlemmen.

101. Jag framhåller härvidlag att undantaget från skatteplikt i artikel 11 i DPR nr 601/1973 verkar leda till att den skattebefriade inkomsten varken beskattas hos medlemmen eller hos det kooperativa bolaget. Det är endast i en situation där det kooperativa bolaget inte uppfyller villkoren för kooperativ som de allmänna beskattningsreglerna för juridiska personer ska tillämpas.

102. Enligt ordalydelsen i de bestämmelser som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen utgjorde den huvudsakliga skillnaden mellan ett vinstdrivande och ett kooperativt bolag att den enda beskattningen av det vinstdrivande bolaget, oavsett om den ägde rum hos medlemmen eller bolaget, rörde en vinst som aktieägarna kunde tillägna sig på ett senare stadium, exempelvis vid aktieutdelning, vid försäljning av aktier eller i samband med företagets likvidation. Det är således motiverat att anse att det rörde sig om ett slags förskott på inkomst av kapital.

103. Ideologin bakom begreppet ”shareholder value” i egenskap av ledande princip för vinstdrivande kapitalbolag bygger på hypotesen att det egna kapitalet i ekonomisk mening alltid tillhör aktieägarna.

104. Enligt de civilrättsliga reglerna för ömsesidiga kooperativa bolag däremot skulle medlemmarna i det kooperativa bolaget aldrig kunna tillägna sig denna typ av vinster. Ett förskott som är jämförbart med det som godtas i ett kapitalbolag är således uteslutet. Ackumulering av kapital inom ett

kooperativt bolag innebär inte någon vinst för medlemmarna.

105. Vad särskilt angår produktions- och arbetskooperativ erinrar jag om att artikel 11.1 i DPR nr 601/1973, med iakttagande av de stränga villkoren avseende den ömsesidiga karaktären, syftar till att från tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikeln utesluta sådana produktions- och arbetskooperativ vars beskattningsbara inkomst genereras av andra produktionsfaktorer än arbete som utförs av medlemmar som är skyldiga att delta i bolagets verksamhet med ett tillskott som består av arbete. [63] I den mån ett produktions- och arbetskooperativs inkomst kan anses ha genererats genom medlemmarnas tillskott av arbete, beskattas däremot inte nämnda inkomst.

106. Ett sådant typfall är svårt att föreställa sig när det gäller vinstdrivande juridiska personer som lyder under den allmänna skatteregeln, eftersom för det första delägarna inte har någon skyldighet att arbeta för bolaget och för det andra ett sådant bolags vinster kan delas ut till delägarna.

107. Slutligen vill jag fästa domstolens uppmärksamhet på en aspekt av jämförbarheten mellan å ena sidan kapitalbolagens och å andra sidan produktions- och arbetskooperativens situation. Denna aspekt förefaller vara relevant, bland annat i förhållande till kommissionens uttalande vid förhandlingen att eftersom skatten inte kan tas ut av delägaren borde bolagets vinst beskattas för att inte ifrågavarande åtgärd ska kunna betecknas som statligt stöd.

108. Såsom angetts ovan utgör artikel 11 i DPR nr 601/1973 ett försök att göra en schematisk distinktion mellan den ”interna” eller ömsesidiga inkomst som genererats av medlemmarnas arbete och den ”externa” inkomst som härrör från kapitalet eller relationer med icke-medlemmar, varvid den senare inkomsten inte undantas från beskattning. Det överskott som genereras av andra produktionsfaktorer som motsvarar den rörelsevinst som det kooperativa bolaget verkligen har gjort omfattas nämligen inte av artikel 11 i DPR nr 601/1973.

109. Det bör framhållas att i de flesta fall utgör inte ett tillskott från en delägares sida till bolagskapitalet någon beskattningsbar inkomst för ett kapitalbolag, utan det är vinster såsom kapitalets avkastning som beskattas hos företaget. Ett kapitalstillskott i form av ett bidrag in natura såsom arbete är för

63 — En sådan skyldighet är typisk för personbolag som i flera medlemsstater inte utgör oberoende beskattningsbara enheter, utan deras inkomst tillskrivs bolagsmännen och beskattas hos dem även när nämnda inkomst inte har delats ut till dem. Trots att kooperativa bolag är juridiska personer har de flera av personbolagens typiska egenskaper. Se Stracke, opus cit., sidorna 16–9, och Mannio, opus cit., s. 69.

övrigt vanligen uteslutet när det handlar om kapitalbolag.

110. I ett produktions- och arbetskooperativ är en av medlemmarnas främsta skyldigheter att fortlöpande bidra med sitt arbete. Det sociala mervärde som uppstår genom det arbete som medlemmarna i det kooperativa bolaget utför och som är högre än de ersättningar som utbetalas till dessa stannar kvar i bolaget. Rent ekonomiskt har denna del av överskottet, som är oavlönad och som medlemmen måste lämna kvar bland bolagets tillgångar, karaktär av kapitaltillskott. Enligt den logiken bör denna del undantas från beskattning hos bolaget.

111. Mot bakgrund av det ovan anförda kan skattesystemet för produktions- och arbetskooperativ, särskilt artikel 11 i DPR nr 601/1973, inte betraktas som selektivt, eftersom dessa bolag vare sig befann sig i en situation som var jämförbar med den som vinstdrivande bolag eller andra kooperativa bolag befann sig i.

112. Ifrågavarande reglering kan i vart fall förklaras med det nationella skattesystemets art eller systematik när detta tillämpas i ett sammanhang med produktions- och arbetskooperativ. De skattelättnader som är avsedda för produktions- och arbetskooperativ förefaller nämligen vara en direkt följd av grundläggande och styrande principer i det italienska skattesystemet.

113. Följaktligen är enligt min uppfattning åtminstone ett av kriterierna för statligt stöd inte uppfyllt i förevarande mål och eftersom dessa är av kumulativ art saknas det anledning att studera de övriga kriterierna i artikel 87.1 EG.

114. Om domstolen däremot inte avser att följa mitt förslag, skulle det vara lämpligt att studera problematiken med villkoren för inverkan på handeln mellan medlemsstaterna och med en eventuell snedvridning av konkurrensen. Jag anser härvidlag att domstolens rättspraxis tillhandahåller tillräckligt med upplysningar åt den hänskjutande domstolen. [64] Det ankommer i vart fall på den nationella domstolen att mot bakgrund av föregående tolkningsdata, avgöra om de två villkoren är uppfyllda i förevarande mål.

115. Det återstår emellertid att studera frågan om eventuellt befintligt stöd och frågan om de minimis-regelns tillämpning.

64 — Se domen i det ovannämnda målet Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., punkterna 140 och 141.

VII — Begreppen befintligt stöd och de minimis

A — *Begreppet befintligt stöd*

116. Enligt rättspraxis motsvarar begreppet statligt stöd, oavsett om det är fråga om befintligt eller nytt stöd, en objektiv situation. Definitionen av detta begrepp påverkas inte av institutionernas agerande eller uttalanden. [65]

117. Den italienska regeringen, Paint Graphos och Adige Carni har gjort gällande att de särskilda skatteåtgärder som är avsedda för kooperativa bolag utgör befintligt stöd. De fanns nämligen redan föreskrivna i den italienska lagstiftning som var tillämplig innan Romfördraget trädde i kraft år 1957. [66]

118. Den italienska regeringen har preciserat att den lagstiftning som gällde innan Romfördraget trädde i kraft år 1957 innehöll skattebestämmelser som i princip fullständigt undantog kooperativa bolag från den beskattning som normalt tillämpades på vinstdrivande bolag, då undantag från skatteplikt normalt kunde förvärvas enbart för kooperativ med ömsesidigt syfte, i överensstämmelse med den princip som på den tiden föreskrevs i Basevilagen [67].

119. I likhet med vad även kommissionen har tydliggjort hade kooperativen enligt den italienska rättsordningen från och med år 1957 möjlighet att undanta 100 procent av sin årliga vinst från det beskattningsbara beloppet, en förmån som totalt uttryckt inte har upphört att minska sedan detta datum. Kommissionen har för övrigt konstaterat att ändringar som gjorts i ifrågavarande bestämmelser efter det att EEG-fördraget trädde i kraft var tekniska ändringar i syfte att anpassa systemet för beskattning av kooperativen till de allmänna skattereglerna, vilka hade ändrats till följd av reformer åren 1973, 1986 och 2004.

120. Adige Carni, Paint Graphos, den italienska regeringen och kommissionen har vid förhandlingen uttalat sig till förmån för en uppfattning att ifrågavarande åtgärder, med reservation för att de kan utgöra stöd i den mening som avses i artikel 87 EG, är befintligt stöd i den mening som avses i artikel 1.1 b i i förordning nr 659/1999.

121. Det verkar således vid en första anblick finnas grund för att anse att ifrågavarande åtgärder, för det fall de uppfyller

65 — Dom av den 2 december 2009 i mål C-89/08 P, kommissionen mot Irland m.fl. (REU 2009, I-11245), punkt 72.

66 — Se artikel 1.1 b, i förordning (EG) nr 659/1999.

67 — Genom denna lag reglerades fram till år 2003 de skattebestämmelser som var ägnade att kontrollera att villkoret om ömsesidigt syfte iakttogs, ett nödvändigt villkor för tillämpningen av de särskilda skattebestämmelser som föreskrivits till förmån för kooperativa bolag.

kriterierna i artikel 87.1 EG, kan utgöra befintligt stöd.

122. Eftersom 1954 års reglering [68] karaktäriserades av att såväl tillgångar som inkomster beskattades, medan i den reglering som infördes i enlighet med DPR nr 601/1973 enbart inkomster kunde beskattas och det fanns vissa begränsningar för tillämpningen av de skatteförmåner som var förbundna med de kooperativa bolagen, anser jag att det endast är den nationella domstolen som kan göra en sammantagen bedömning av den eventuella kontinuiteten mellan ovannämnda regleringar. Den nationella domstolen kommer att inom denna ram se sig föranledd att kontrollera bland annat om skattelättnaden på dagen för Romfördragets ikraftträdande var jämförbar eller större än den som infördes genom DPR nr 601/1973. Endast om så var fallet skulle det i förevarande mål röra sig om befintligt stöd.

B — *De minimis-regeln*

123. Paint Graphos har i sina skrivelser tagit upp problematiken med den så kallade de minimis-regeln. Bolaget har på denna punkt hänvisat till olika rapporter och meddelanden från kommissionen som upprättades under åren 1984–1993 [69] och gjort gällande att med beaktande av dels skattesatsen på företagsvinster, dels tröskelvärdena för tillämpning av de minimis-regeln vid tidpunkten för de omtvistade inkomstdeklarationerna var det undandragna skattebeloppet i vart fall lägre än det tröskelvärde som gällde under de år som berörs av ändringarna i deklarationerna.

124. Genom de minimis-regeln försöker man tillfredsställa krav på administrativ förenkling för såväl medlemsstaterna som kommissionen. Kommissionen ska kunna koncentrera sina resurser på de fall som har verklig betydelse på unionsnivå. [70]

125. Om det antas att de minimis-regeln kan tillämpas på ifrågavarande kooperativa bolag, vilket jag i princip inte finner uteslutet, är regelns aktualitet i förevarande mål dock inte någon enkel fråga, särskilt med avseende på rättstillämpningen i tiden.

126. Jag anser i detta sammanhang att om den nationella domstolen skulle finna att rätten till undantag från skatteplikt har bestritts

68 — Lag nr 603 av den 6 augusti 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nr 182 av den 11 augusti 1954

69 — Se kommissionens fjortonde rapport om konkurrenspolitiken – 1985, punkt 203 in fine, samt kommissionens meddelande om försumbart stöd (EGT C 68, s. 9).

70 — Dom av den 7 mars 2002 i mål C-310/99, Italien mot kommissionen (REG 2002, s. I-2289), punkt 94.

och följaktligen ifrågavarande bolag i realiteten inte har kunnat komma i åtnjutande av några skatteförmåner, borde identifieringen av åtgärden som försumbart stöd utföras mot bakgrund av de kriterier som gäller vid den tidpunkt då dess karaktär av statligt stöd slutgiltigt kommer att fastställas och den eventuella skatteförmån som blir följden för företaget kommer att beräknas, det vill säga mot bakgrund av förordning nr 1998/2006.

127. Om emellertid den hänskjutande domstolen skulle anse att bolagen redan har kommit i åtnjutande av undantagen, vilket förefaller mig uteslutet då den berörda beskattningen rättsligt sett inte blivit slutgiltig, borde granskningen ske med hänsyn till de kriterier som fastställts i de meddelanden från kommissionen som var tillämpliga vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen.

VIII — Förslag till avgörande

128. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen

— avvisar begäran om förhandsavgörande,

— alternativt slår fast att endast den första tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning och besvarar den enligt följande: En skattereglering avseende produktions- och arbetskooperativ kan inte betraktas som statligt stöd, i den mening som avses i artikel 87.1 EG, när den, även om det rör sig om en schematisk tillämpning, syftar till att undanta en inkomst som motsvarar det överskott som uppstått genom medlemmars arbete såsom föreskrivs i artikel 11 i DPR nr 601/1973 från beskattning i den mån den är en direkt följd av grundläggande och styrande principer för det skattesystem som ska tillämpas vid beskattning av kooperativa bolag.